Rok VI STYCZEŃ 1937 Nr 1

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU PIERWSZEGO.

ORZECZENIA:

Postępowanie podatkowe:

Podatek dochodowy:

Podatek przemysłowy:

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

1660.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Przepisy przejściowe Ordynacji Podatkowej; Odwołanie od wymiaru dokonanego przed wejściem w życie Ordynacji; odwołanie od dodatkowego wymiaru, dokonanego po wejściu w życie Ordynacji, jednak według przepisów dawniejszych.

1. Odwołanie, wniesione po wejściu w życie Ordynacji Podatkowej, powinno być załatwione według przepisów Ordynacji także w tym przypadku, kiedy wymiaru dokonano przed wejściem w życie Ordynacji. (Teza).

2. Odwołanie od dodatkowego wymiaru, dokonanego po wejściu w życie Ordynacji Podatkowej z przyczyn ujawnionych przed tą datą, powinno być załatwione według przepisów Ordynacji. (Teza).

Wyrok NTA z 10 grudnia 1936 l. rej. 3071/36, 3072/36, 3073/36 i 3074/36 w sprawie Berty Endlerowej przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930, 1931, 1932 i 1933.

Bercie Endlerowej, zamieszkałej w Warnsdorf w Czechosłowacji, wymierzono z urzędu dnia 16 grudnia 1933 podatek dochodowy na rok podatkowy 1933 od dochodu z kapitałów, ustalonego w kwocie 5.667 zł na podstawie znajdującej się w aktach wymiarowych urzędowej informacji, że taką kwotę Endlerowa otrzymała tytułem procentów od „sukc. Adolfa Franke“.

Protokołem, spisanym 10 grudnia 1933, ustalił Urząd Skarbowy w Częstochowie „na podstawie dowodów, będących w posiadaniu Artura Franke“, że Endlerowa otrzymała tytułem procentów od sum hipotecznych na nieruchomości w Częstochowie przy ul. Panny Marii 14 w latach 1929, 1930, 1931 i 1933 różne kwoty, podane w dolarach i w przeliczeniu na złote, mianowicie: 35.600 zł, 3.953,47 zł, 736,88 zł, 13.095,48 zł, natomiast w r. 1932 „od sukc. Franke żadnych procentów nie otrzymała“. Dnia 29 grudnia 1934 wymierzono Endlerowej podatek dochodowy na lata 1930, 1931 i 1932 od dochodu z kapitałów, ustalonego w poszczególnych okresach w kwotach 35.600 zł, 7.445 zł i 5.226 zł. Według zapisków w arkuszach odwoławczych wysokość dochodu ustalono na podstawie ksiąg handlowych, prowadzonych przez sukc. Adolfa Franke, a na rok podatkowy 1930 nadto na podstawie przedłożonych przez tychże dowodów.

W 4 odwołaniach, wniesionych w dniu 10 maja 1935, płatniczka podniosła zarzut wadliwego doręczenia nakazów płatniczych i prosiła „na wypadek, gdyby odwołanie z przyczyn formalnych należało uznać za spóź-

nione, o przywrócenie jej prawa do wniesienia tegoż". Odwołania, dotyczące lat podatkowych 1930, 1932 i 1933, zaprzeczają w ogóle obowiązek podatkowy twierdząc, iż w latach 1929 i 1932 płatniczka nie otrzymała żadnych sum z tytułu odsetek, a w r. 1931 otrzymała tylko sumę dol. 85.83 mniej koszty bankowe dol. 3.67, czyli dol. 82.16, co równa się 731,22 zł; odwołanie zaś, dotyczące roku podatkowego 1931, podnosi zarzut przeciw wysokości ustalonego dochodu twierdząc, iż odsetki, otrzymane od sukc. Adolfa Franke w r. 1930, wynosiły dol. 544.19, co równa się 4.843,29 zł. We wszystkich odwołaniach płatniczka prosiła o umorzenie nałożonej na nią grzywny z art. 92 ustawy o podatku dochodowym oraz wyraziła życzenie złożenia ustnych wyjaśnień w celu uzasadnienia podniesionych w odwołaniach zarzutów.

Równobrzmiącymi orzeczeniami z 27 lutego 1936 Komisja Odwoławcza, „uznając wywody odwołania za nieuzasadnione, nie uwzględniła odwołania, mając na względzie, że wymiar podatku nastąpił zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), a w szczególności przy zastosowaniu przepisów art. 1 ust. 2 p. a), 2, 13, 19, 23, 30, 65, 73, 50 ust. 5, gdyż zeznania nie złożono wcale".

Skargi, wniesione na powyższe orzeczenia Komisji Odwoławczej, powtarzają przede wszystkim zarzut odwołań, iż doręczenie nakazów płatniczych nastąpiło wadliwie. Skoro jednak nakazy doszły, jakkolwiek z opóźnieniem, do rąk płatniczki i odwołania, wniesione przez nią, Komisja Odwoławcza uznała za wniesione w terminie i poddała rozpoznaniu, zarzucona wadliwość postępowania nie mogłaby być uznana za istotną w rozumieniu art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) i dlatego zarzut powyższy nie wymaga merytorycznego rozstrzygnięcia.

Skargi podnoszą dalej zarzut, iż skarżącej nie zawiadomiono o terminie rozpoznania odwołań mimo wyrażonego przez nią w odwołaniach życzenia. Władza pozwana w odpowiedziach na skargi wyjaśnia, że stało się to wskutek niezłożenia przez skarżącą opłaty, określonej w art. 108 § 1 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.).

Otóż niezależnie od tego, czy skargi wymieniają jako podstawę prawną powyższego zarzutu „art. 208 § 2 O. P. w związku z art. 68 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym z r. 1925" tylko przez pomyłkę zamiast art. 108 O. P. — jak to przypuszcza władza pozwana — czy też raczej skarżąca ma na myśli art. 208 O. P. w tekście pierwotnym poz. 346/34 Dz. Ust., odpowiadający art. 209 nowego tekstu, a zatem zarzuca obrazę przepisów przejściowych Ordynacji — NTA z urzędu rozstrzygnąć musi kwestię, czy nowy przepis o opłacie, warunkującej zawiadomienie o terminie rozpoznania odwołania, powinien był być zastosowany w rozpoznawanych sprawach, i w ogólności jakie przepisy należało zastosować w postępowaniu

odwoławczym: przepisy dawniej obowiązujące, czy też Ordynację Podatkową.

Chodzi o jeden wymiar dokonany jeszcze przed wejściem w życie Ordynacji oraz o trzy wymiary dodatkowe dokonane już po tej dacie, jednak w myśl przepisu § 3 art. 209 O. P. przy zastosowaniu przepisów dawniej obowiązujących, ponieważ przyczyny tych dodatkowych wymiarów nie tylko zaszły, ale też ujawnione zostały przed dniem wejścia w życie Ordynacji. We wszystkich zatem spornych przypadkach postępowanie wymiarowe odbyło się według dawnych przepisów.

Ta okoliczność jednak nie przesądza jeszcze o postępowaniu odwoławczym; odmiennie bowiem niż niektóre procedury, np. k. p. c. (art. XXXVI przep. wprow.), Ordynacja Podatkowa nie stawia zasady, iż sprawy, wszczęte przed dniem jej wejścia w życie, rozpoznawać należy aż do ukończenia według przepisów dotychczasowych. Postępowaniu odwoławczemu poświęcony jest w przepisach przejściowych Ordynacji (dział I części V) jedynie § 2 art. 209, który — poza oznaczeniem władzy odwoławczej — zawiera tylko przepis o załatwianiu odwołań, „nie rozstrzygniętych w dniu wejścia w życie" Ordynacji, a zatem oczywiście w dniu tym już zawisłych, czyli wniesionych przed tym dniem, mianowicie postanawia, iż w tych przypadkach postępowanie odwoławcze odbywać się ma według przepisów dotychczas obowiązujących. A contrario tedy, we wszystkich innych przypadkach, tj. we wszystkich przypadkach, kiedy odwołanie zostało wniesione po wejściu w życie Ordynacji, postępowanie odwoławcze odbywać się ma według nowych przepisów. Dotyczy to zarówno wymiarów, jak i wymiarów dodatkowych, skoro dla tych ostatnich Ordynacja zawiera osobny przepis tylko w kwestii postępowania wymiarowego (§ 3 art. 209).

We wszystkich 4 spornych przypadkach odwołania wniesiono po wejściu w życie Ordynacji, a zatem w postępowaniu odwoławczym należało stosować przepisy Ordynacji.

Skoro tedy płatniczka przy wniesieniu odwołań nie uiściła opłaty przepisanej w art. 108 § 1 O. P., władza nie miała obowiązku zawiadomienia jej o terminie rozpoznania odwołań i zarzuty skarg w tym względzie są nieuzasadnione.

Za uzasadniony natomiast należało uznać zarzut, iż zaskarżone orzeczenia nie zawierają należytych motywów. Ordynacja Podatkowa bowiem w art. 116 nakłada na władzę odwoławczą obowiązek podania w niekorzystnym orzeczeniu do wiadomości płatnika faktycznych i prawnych motywów orzeczenia jako odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania. W rozpoznawanych sprawach płatniczka w trzech odwołaniach zarzuciła, iż bądź nie miała żadnego dochodu, bądź też miała dochód w wysokości nie uza-

sadniającej obowiązku podatkowego, w jednym zaś odwołaniu zwalczała ustaloną podstawę wymiaru twierdząc, iż uzyskała dochód w niższej, dokładnie określonej kwocie. Za rozprawienie się z tymi zarzutami nie może być uznane powołanie w zaskarżonych orzeczeniach materialno-prawnych przepisów ustawy o podatku dochodowym, skoro przedmiotem sporu nie były kwestie prawne, — ani powołanie zastosowanych przez władzę wymiarową proceduralnych przepisów tej ustawy, skoro prawa płatniczki w postępowaniu odwoławczym ocenić należało według przepisów Ordynacji.

Władza pozwana w odpowiedziach na skargi podnosi, że od obowiązku „bliższego uzasadniania" orzeczeń zwalniała ją zaoczność wymiarów, spowodowana niezłożeniem zeznań o dochodzie, ale nie wskazuje, na jakim przepisie Ordynacji opiera swe zapatrywanie, iż zaoczność, orzeczona przez władzę wymiarową na zasadzie przepisu art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym, obejmuje swymi skutkami także postępowanie odwoławcze podlegające przepisom Ordynacji, — a przy tym pomija, iż według judykatury NTA w przypadku sporu o obowiązek podatkowy przepis art. 50 ust. 5 mógł być zastosowany do płatnika, który nie złożył zeznania, dopiero po prawidłowym ustaleniu tego obowiązku, a zatem do czasu takiego ustalenia prawo obrony płatnika nie ulegało żadnemu ograniczeniu. Zauważyć należy również w związku z odpowiedzią władzy pozwanej na skargę w sprawie wymiaru na rok podatkowy 1931, co do którego przedmiotem sporu jest już nie sam obowiązek podatkowy, lecz rozciągłość tego obowiązku, iż zaoczność z art. 50 ust. 5 nie uchylałaby potrzeby wyjaśnienia istniejącej w aktach (protokół z 10 grudnia 1933 i karta kapitałów) niezgodności co do kwoty otrzymanych przez płatniczkę w r. 1930 odsetek — a to celem uchronienia się od zarzutu dowolności.

Z powodu określonej wyżej wadliwości postępowania NTA uchylił zaskarżone orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA.

Przepisy przejściowe Ordynacji Podatkowej nie są dostatecznie jasne. Stąd wątpliwości w praktyce i sprzeczne zdania w komentarzach do Ordynacji. Zagadnienie, które NTA rozstrzygnął w podanych wyżej tezach, budzi wątpliwości dlatego, że art. 209 (art. 208 pierwotnego tekstu) O. P. normuje jakby fragmentarycznie poszczególne stadia postępowania, osobno postępowanie wymiarowe a osobno odwoławcze, nie wiążąc zupełnie tych norm między sobą i nie formułując w kwestii postępowania odwoławczego żadnej ogólnej zasady: ani że decydujące znaczenie ma to, według jakich przepisów dokonano wymiaru, ani — przeciwnie — że niezależnie od przepisów, zastosowanych przy wymiarze, decyduje okoliczność, czy odwołanie wniesiono przed wejściem w życie Ordynacji, czy też po wejściu.

Za stanowiskiem Trybunału przemawia uzasadnienie rządowego projektu Ordynacji (Druk Sejm. okres III nr 845), choć jemu również brak należytej jasności. Omawianego zagadnienia dotyczy w tym uzasadnieniu jeden ustęp (str. 29): „Sprawy (wy-

miaru i odwołania), będące w toku załatwienia w dniu wejścia w życie przepisów Ordynacji, mają być zakończone na podstawie przepisów dotychczasowych z tym, że do rozstrzygnięcia odwołań właściwe byłyby izby skarbowe, względnie komisje odwoławcze, przewidziane w projekcie". Jeżeli w tym tekście opuścić wyrazy, ujęte w nawiasy, to będzie on jasno wyrażał tezę wprost sprzeczną z ustaloną przez Trybunał. Ale trzy wyrazy, dodane nawiasowo, zmieniają zupełnie sens zdania. Wskazują one na to, że autorzy uzasadnienia używają określenia „sprawa" w znaczeniu swoistym, zacieśnionym do postępowania w jednej tylko instancji i odróżniają „sprawy wymiaru" i „sprawy odwołania". Zasada, którą formułują, obowiązuje tylko w obrębie tak pojmowanej „sprawy", czyli w granicach jednej instancji.

Stosowanie w okresie przejściowym nowych przepisów proceduralnych w niektórych przypadkach w postępowaniu przed wyższą instancją, podczas gdy postępowanie w niższej instancji toczyło się według przepisów dawnych — a zatem zasada, sprzeczna z przyjętą przez k. p. c. — nie jest w naszym prawie administracyjnym nowością: rozporządzenie o post. admin. z r. 1928 przepisuje w art. 121 jasno i w redakcji zupełnie poprawnej, że sprawy, będące w chwili wejścia w życie rozporządzenia w toku postępowania, niezakończone w danej instancji, winny być załatwione w tejże instancji przy zastosowaniu dotychczas obowiązujących przepisów, że jednak w dalszym postępowaniu, prowadzonym w toku instancyj, należy do spraw tych pod względem rodzaju postępowania, właściwości władz i dopuszczalności środków prawnych stosować przepisy nowe.

Zauważyć należy, iż w dziedzinie, objętej Ordynacją Podatkową, taka zmiana procedury w toku postępowania może niekiedy wywołać pewne trudności, których jednak nie należy przeceniać. Natomiast należy uznać, że nowe przepisy o postępowaniu odwoławczym są na ogół korzystniejsze dla płatników i że także dla władz orzekających dogodniejsze jest stosowanie w jak najszerszym zakresie jednej, nowej procedury niż równocześnie dwóch różnych.

Aleksander Dubieński

1661.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Zasada skargowości w sprawach o przekroczenie przepisów Ordynacji Podatkowej; wymóg wniosku władzy skarbowej I instancji.

Żadna władza sądowa nie jest uprawniona do wszczynania postępowania o przekroczenie przepisów Ordynacji Podatkowej bez odnośnego wniosku władz skarbowych, a więc i do rozszerzania ram oskarżenia, wytoczonego przez te władze.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 16 września 1936 3 K. 1042/36.

. . . Na mocy art. 186 Ordynacji Podatkowej (w nowej numeracji),

podobnie jak w poprzednio obowiązującej ustawie o podatku przemysłowym z mocy art. 109, wszczynanie spraw o przestępstwa podatkowe należy do wyłącznej kompetencji władzy skarbowej I instancji, z czego wynika, że żadna władza sądowa nie jest uprawniona do wszczynania postępowania o przekroczenie przepisów Ordynacji Podatkowej, względnie ustawy o podatku przemysłowym bez odnośnego wniosku władz skarbowych, a więc i do rozszerzania ram oskarżenia, wytoczonego przez te władze.

Zasada ta nie została zachowana w sprawie niniejszej, ponieważ Urząd Skarbowy we Włocławku skierował w dniu 12 marca 1934 oskarżenie przeciw oskarżonemu tylko o przestępstwo podatkowe, popełnione w r. 1934. Sąd Okręgowy zaś z inicjatywy jedynie Prokuratora rozszerzył przeciw temuż oskarżonemu oskarżenie o przestępstwa, popełnione w r. 1931, 1932 i 1933, i czyny te w zaskarżonym wyroku osądził, pomimo że sądy rozpoznają tego rodzaju sprawy tylko wówczas, gdy oskarżony, skazany za dane przestępstwo orzeczeniem władzy skarbowej, zażąda w myśl art. 201 O. P. skierowania sprawy na drogę sądową. Nadmienia się, że sąd nie jest władny prostować rzekome omyłki „pisarskie" w orzeczeniach innych władz.

W świetle powyższego osądzenie przestępstw, popełnionych w latach 1931, 1932 i 1933, stanowiło obrazę art. 186 i 201 O. P., która z uwagi na obowiązujące dla sprawy niniejszej przepisy procesowe k. p. k. skutkuje uchylenie wyroku i umorzenie całego postępowania sądowego odnośnie do przestępstw z r. 1931, 1932 i 1933. . . .

1662.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Bilans kupca jednostkowego, sporządzony na podstawie ksiąg, prowadzonych systemem księgowości pojedynczej[1]).

Przedłożony przez płatnika bilans za miarodajny rok operacyjny nie może być odrzucony jedynie z tego powodu, że opiera się na księgach, prowadzonych systemem pojedynczej księgowości.

Wyrok NTA z 3 lutego 1936 l. rej. 4352/33 w sprawie Maksa Hasenpuscha w Bydgoszczy przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

---

[1]) Por. OPA 1198/35 i glosę Stanisława Skrzywana OPA 1663/37.

Skarżący zeznał dochód, podlegający opodatkowaniu, w kwocie 19.007 zł 59 gr, przedkładając bilans, wykazujący stratę majątkową 363 zł 01 gr, i podając sposób obliczenia dochodu podatkowego. Po zbadaniu ksiąg handlowych zestawił Przewodniczący Komisji Szacunkowej oparty na tych księgach zysk brutto na towarach z uwzględnieniem remanentu początkowego i końcowego i wydatki potrącalne, dochodząc do obliczenia dochodu, podlegającego opodatkowaniu, na kwotę 40.394 zł 71 gr, i podając to obliczenie zażądał od skarżącego wyjaśnienia wątpliwości, streszczających się w tym, że dochód zeznany wydaje się za niski. Skarżący w odpowiedzi ponowił zestawienie bilansu, wykazujące stratę, i doliczając pozycje niepotrącalne doszedł do sumy dochodu podatkowego 21.539 zł 06 gr oraz żądał oparcia wymiaru na tym obliczeniu. Komisja Szacunkowa ustaliła dochód w kwocie 40.395 zł.

W odwołaniu skarżący również żądał uwzględnienia jego zestawienia bilansu, domagając się ponowienia rewizji ksiąg. Ponowna rewizja potwierdziła wyniki pierwszej rewizji, ustalając jedynie straty na dłużnikach, przy poprzednim obliczeniu nie uwzględnione, na 4.459 zł 49 gr.

Komisja Odwoławcza zaskarżonym orzeczeniem ustaliła dochód skarżącego na 35.935 zł wychodząc z obliczenia dochodu, przedstawionego przez Przewodniczącego Komisji Szacunkowej skarżącemu i odliczając ustalone straty na dłużnikach; Komisja powołała się przy tym na przepis art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z powodu nieusunięcia złożonymi wyjaśnieniami wątpliwości.

Skarga zarzuca obrazę art. 21, 17 i 63 ustawy o podatku dochodowym, §§ 116 i 117 rozp. wykon. i § 39 niem. kod. handl. oraz wadliwość postępowania.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzut obrazy art. 21 ustawy jest nieuzasadniony, płatnik bowiem nie jest osobą prawną.

Uzasadniony jest natomiast zarzut wadliwości postępowania.

W myśl § 34 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym (poz. 298/21 Dz. Ust.) płatnicy, prowadzący prawidłowe księgi handlowe, powinni przyjąć za podstawę obliczenia dochodu przedsiębiorstw zamknięcia rachunkowe i należycie sporządzone bilanse miarodajnego roku operacyjnego. O ile zaś obliczenie dochodu nie odpowiada przepisom § 33 rozp. wykon. — wyjaśniającego i rozwijającego zasady art. 6, 8 i 17 ustawy — należy poczynić odpowiednie sprostowania.

Skarżący, który prowadzi księgi systemem pojedynczej księgowości, co do prawidłowości nie kwestionowane, przedłożył zgodnie z powołanymi przepisami przy zeznaniu bilans, sporządzony na podstawie ksiąg za miarodajny rok operacyjny, oraz podał pozycje kiążkowe, ulegające

doliczeniu do zysku bilansowego. W toku postępowania wymiarowego skarżący zgodził się na doliczenie dalszych pozycji, uznanych przy rewizji ksiąg za niepotrącalne. W tym stanie rzeczy władza winna była bądź oprzeć się na sprawdzonym i sprostowanym zeznaniu płatnika, bądź podać mu do wyjaśnienia te wątpliwości, jakie się nasunęły przy badaniu bilansu i ksiąg, m. i. co do potrącalności poszczególnych pozycji książkowych, wskazać zarówno kwoty podlegające doliczeniu do zysku, ustalonego przez podatnika, jak i zasady prawne ich doliczenia. Władza tymczasem poprzestała na wysunięciu wątpliwości, iż „dochód wydaje się za niski“ oraz na przedstawieniu płatnikowi własnego obliczenia dochodu, obejmującego zysk brutto na towarach, wydatki potrącalne, odliczenia i różnicę między początkowym a końcowym stanem inwentury towarów, — niczym takiego sposobu obliczenia dochodu nie uzasadniając. Oparcie zaskarżonej decyzji na tym właśnie obliczeniu władzy wymiarowej bez uzasadnienia jego zgodności z przepisami ustawy i § 34 rozp. wykon. i bez rozprawienia się z uzasadnianymi tym ostatnim przepisem oraz przepisami kodeksu handlowego wnioskami skarżącego o uznanie za podstawę wymiaru dokonanego przez niego obliczenia dochodu — uznał NTA za istotną wadliwość postępowania.

W tym stanie rzeczy zarzuty, dotyczące obrazy art. 17 ustawy, przedstawiają się jako przedwczesne.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1663.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Księgi osoby prawnej, prowadzone systemem księgowości pojedynczej.

Nie jest wystarczającym uzasadnieniem zarzutu nieprawidłowości ksiąg handlowych osoby prawnej wskazanie, iż księgi są prowadzone systemem księgowości pojedynczej.

Wyrok NTA z 11 marca 1936 l. rej. 2263/34 w sprawie firmy: „Vereinigte Deutsche Nickel-Werke“ Sp. Akc. w Paruszowcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Skarżąca złożyła zeznanie o dochodzie, a wezwana do przedłożenia bilansów i innych wyjaśnień, przedłożyła żądane wyjaśnienia, wykazy

i specyfikacje, wyjaśniając zarazem powody, dla których oceniała zapasy po cenach surowego metalu. Przy badaniu ksiąg handlowych stwierdzono, że skarżąca nie prowadzi prawidłowej księgowości podwójnej, lecz „szereg zapisków" w protokole wymienionych, które wedle twierdzeń Spółki, nie zaprzeczonych przez władzę, stanowią pojedynczą księgowość „rozszerzoną", a na podstawie których Spółka zestawiła bilans, zeznając nadwyżkę aktywów nad pasywami jako dochód. Jako bilans otwarcia przyjęto wedle tego protokołu wartości majątkowe, jakie pod datą tego bilansu figurowały w księgach, prowadzonych w zarządzie centralnym Spółki w Niemczech. Inwenturę do bilansu otwarcia i na koniec roku sporządzono z natury oceniając zapasy na analogicznych podstawach, przy czym materiały pomocnicze i zakupione gotowe części wyceniono wedle kosztów nabycia, zaś surowce (blachy, rury itd.), półfabrykaty i gotowe wyroby oszacowano wedle cen rynkowych zawartych w nich metali. Ogólna wartość inwentury końcowej zmniejszyła się w stosunku do bilansu otwarcia, przy czym stan posiadania ilościowy również uległ zmniejszeniu. Żadnych usterek formalnych protokół badania ksiąg nie stwierdził. Co do rachunku strat i zysków zawiera protokół wzmiankę, że został on zestawiony „ad hoc" i nie jest związany z prowadzoną księgowością, przy czym wykazano przychód z fabrykacji oddzielnie od przychodu „od kapitału w postaci odsetek przy uwzględnieniu zysku, wynikającego z rocznego zamknięcia".

Władza wymiarowa przesłuchała jako znawcę inż. Romualda Nowickiego, który oświadczył, że sposób prowadzenia inwentury, zastosowany przez skarżącą, nie daje możności ustalenia faktycznej wartości zapasów, przy czym rzeczoznawca uznaje za rzecz oczywistą, że sposób prowadzenia inwentury dlatego tak został skonstruowany, aby z jednej strony nie uwidocznić faktycznie osiągniętych zysków, a z drugiej utrudnić przeprowadzenie kontroli. Zyskowność netto przy sprzedaży wyrobów określił znawca na 15—20% od obrotu.

Wymiar oparto na wysokości obrotu 784.081 zł i 17,5% stopie zyskowności. Równocześnie z wymiarem doręczono skarżącej pismo, którym uznano zapiski Spółki i sporządzone na ich zasadzie zamknięcie rachunkowe za nieprawidłowe, ponieważ „jak stwierdza protokół rewizji ksiąg z 11 czerwca 1932, Spółka prawidłowej księgowości nie prowadzi", oraz podano sposób obliczenia dochodu.

W odwołaniu zarzuciła skarżąca sprzeczność tego uzasadnienia wymiaru z protokołem badania ksiąg, którym stwierdzono jedynie, że Spółka nie prowadzi prawidłowej p o d w ó j n e j księgowości, a dalej podniosła, że żadne zarzuty przeciw prawidłowości pojedynczej księgowości, prowadzonej przez nią, nie zostały stwierdzone, że księgi, nie budzące wątpliwości co do rzetelności ich prowadzenia, winne być przyjmowane jako wy-

starczająca podstawa do wymiaru podatku dochodowego, że z prowadzonych ksiąg można stwierdzić z całą dokładnością osiągnięty zysk, — wyjaśniała następnie powody prowadzenia inwentury zapasów wedle wartości zawartego w nich metalu, zaprzeczając stanowczo, by celem tego systemu było niewykazanie zysków lub utrudnienie kontroli, wniosła o ponowne zbadanie inwentury przez innego rzeczoznawcę, w końcu zarzuciła obrazę art. 63 ustawy o podatku dochodowym.

Po wniesieniu tego odwołania wystosowano do skarżącej wezwanie do wyjaśnienia wątpliwości, w którym wątpliwości te przedstawiono w sposób następujący: „Jak stwierdzono w protokóle z 11 czerwca 1932, prawidłowej księgowości Spółka nie prowadzi. Zaprowadzone z początkiem roku operacyjnego zapiski nie odpowiadają zasadom prawidłowej księgowości i nie dają możności ustalenia dochodu Spółki po myśli art. 21. Poszczególne wartości majątkowe, jak np. inwentura zapasów, uwidocznione w zestawieniu majątkowym, sporządzonym na podstawie prowadzonych systemem pojedynczym zapisków, wykazane zostały w wysokości nie odpowiadającej ich rzeczywistej wartości, wobec czego i zysk 26.814 zł 89 gr, zeznany jako dochód na r. 1931, obliczony jako różnica między sumą aktywów i pasywów, jest nierealny i nie odpowiada stanowi faktycznemu". Spółka prosiła o przedłużenie zakreślonego terminu do odpowiedzi, motywując to potrzebą przewalutowania zapasów stosownie do wymogów władzy. Władza odmówiła tej prośbie, po czym skarżąca ponownie prosiła o przedłużenie terminu podnosząc, że celem ponownego ustalenia wartości zapasów zmuszona jest do zupełnego przeliczenia zapasów inwenturowych, do czego konieczne jest ustalenie właściwej wartości dla wielkiej ilości pozycji metali, czego z technicznych powodów nie można dokonać w zakreślonym czasokresie. Na tę prośbę Spółka żadnej odpowiedzi nie otrzymała. Następnie Spółka przedłożyła wyjaśnienia, w których opisała prowadzoną przez siebie pojedynczą rozszerzoną księgowość, stwierdziła, że bilans jest zgodny z księgami, ponadto przedłożyła nowy, sprostowany, bilans, uwzględniający oszacowanie zapasów wyrobów wedle kosztów własnych, oraz oparty na tych samych zasadach bilans otwarcia. W bilansach tych podwyższone zostały znacznie wartości inwentarza zapasów, skutkiem czego zwiększyła się też i różnica, wynikająca z wykazanej już poprzednimi bilansami zniżki stanu ilościowego tych zapasów, co w rezultacie doprowadziło do zmniejszenia zysku bilansowego do kwoty 216 zł 64 gr.

Zaskarżoną decyzją nie uwzględniła władza pozwana odwołania motywując swą decyzję jak następuje: „1) Wadliwość postępowania usunięta została w postępowaniu odwoławczym przez danie Spółce sposobności do wypowiedzenia się na zarzuty w myśl art. 58 i 63 ustawy; 2)

z uwagi na to, że zestawienie bilansu w oderwaniu od ksiąg handlowych nie odpowiada pojęciu zamknięcia rachunkowego w rozumieniu art. 21 ustawy, księgi handlowe Spółki i bilans nie mogą być uznane za prawidłowe i miarodajne dla ustalenia dochodu podatkowego; 3) oszacowanie zapasów towarów nastąpiło wbrew przepisom ustawy handlowej bez uzasadnienia obniżki szacunku poniżej cen rynkowych względnie kosztu własnego, wobec czego zysk w kwocie 26.814 zł 89 gr, zeznany jako dochód, jest nierealny; 4) dochód w kwocie 137.214 zł 17 gr, wyprowadzony na mocy opinii rzeczoznawcy w stosunku do osiągniętego przez Spółkę obrotu podatkowego, ustalony został prawidłowo".

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

ad 1) Słusznie podnosi skarga, że wezwanie do wyjaśnienia wątpliwości było ogólnikowe i nie zawierało konkretnych wątpliwości, na które byłaby strona w możności udzielić odpowiednich wyjaśnień. Wezwanie to stwierdza konkretnie jedynie niemożność ustalenia dochodu Spółki w myśl art. 21 ustawy, poza tym jednak nie zawiera żadnych konkretnych wskazówek lub pytań, zmierzających do ustalenia dochodu wedle ogólnych zasad art. 6 i 17 ustawy. Treść wezwania nie jest ponadto zgodna z aktami o tyle, że protokół badania ksiąg nie zawiera stwierdzenia, że skarżąca nie prowadzi prawidłowych ksiąg, lecz jedynie, że nie prowadzi prawidłowej księgowości podwójnej. Powodów, dla których nie możnaby na podstawie tych ksiąg ustalić dochodów, pismo to nie podaje, poza twierdzeniem, że niewykazanie zapasów wedle ich rzeczywistej wartości powoduje, że wykazany zysk jest „nierealny". żadnych jednak konkretnych przyczyn uznania, że zapasy są przyjęte wedle wartości „nierzeczywistej", jak również wskazania, w jaki sposób przyjęcie takiej wartości przy zmniejszeniu się stanu zapasów w ciągu roku operacyjnego wpłynęło na „nierealność" zysku, pismo to nie zawiera. Podnieść przy tym należy, że pismo to zostało wystosowane po dokonaniu wymiaru i po wniesieniu przez stronę odwołania, w którym strona właśnie wyjaśniała zarówno sposób prowadzenia księgowości, jak i przyczyny zastosowania oceny zapasu towarów wedle ich zawartości metalu. Wezwanie zatem powinno było już uwzględnić znajdujące się w aktach wyjaśnienia strony i wskazać konkretnie, w jakich punktach wyjaśnienia te wymagają uzupełnienia lub dowodu, a to tym bardziej, że strona już w odwołaniu zwalczała zasadność orzeczenia znawcy i w związku z tym wnosiła o przesłuchanie drugiego znawcy na sporną kwestię szacunku remanentów.

ad 2) Władza pozwana nie wyjaśnia ani w decyzji, ani w odpowiedzi na skargę, na czym oparła uznanie zestawionego przez Spółkę bilansu za dokonane w „oderwaniu od ksiąg handlowych". Protokół badania ksiąg, zawierający niedostatecznie jasną wzmiankę o zestawieniu ra-

chunku strat i zysków „ad hoc“ i niezwiązaniu go z księgami, stwierdza poza tym, że bilans zestawiony został na podstawie wymienionych w protokóle „zapisków“, nie stwierdza natomiast żadnej niezgodności tego bilansu z księgami. O ile by ten punkt decyzji rozumieć jako uzasadnienie niemożności dokonania wymiaru wedle przepisów art. 21 ustawy — jak to podnosiła władza I instancji — to skarga w tym kierunku zarzutów nie podnosi, a i w postępowaniu administracyjnym strona skarżąca nie zarzucała obrazy art. 21. Niezastosowanie jednak tego przepisu nie odbiera stronie prawa żądania uwzględnienia jej ksiąg jako środka dowodowego przy ustalaniu podstawy wymiaru na zasadzie art. 6 i 17 ustawy. Uznanie przyjętej przy wycenie remanentów zasady szacunku za nie odpowiadającą ustawie — choćby było uzasadnione — nie odbiera księgom, poza tym niewadliwym, cech prawidłowości, uzasadnia jedynie prawo władzy dokonania odpowiedniego sprostowania tej wyceny.

ad 3) Motyw zaskarżonego orzeczenia, że skarżąca oszacowała zapasy towarów „wbrew przepisom ustawy bez uzasadnienia obniżki szacunku poniżej cen rynkowych“ — nie wskazujący ani obrażonej normy prawnej, ani które z zarzutów i wyjaśnień skarżącej (która ten sposób wyceny motywowała już w postępowaniu wymiarowym, a następnie w odwołaniu) i dlaczego uznane zostały za nieuzasadnione — nie stanowi dostatecznego rozprawienia się z zarzutami odwołania, zwłaszcza, że decyzja nie została oparta na przepisie art. 63 ust. 2 ustawy.

ad 4) W tym stanie rzeczy, gdy postępowanie musi być uznane za wadliwe, NTA uznał za przedwczesne rozpatrywanie zarzutów przeciw sposobowi ustalenia dochodu na podstawie orzeczenia znawcy.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Powyższy wyrok dotyczy sprawy, wynikłej na tle prowadzenia przez osobę prawną księgowości pojedynczej. NTA nie rozpatrywał meritum i zaskarżone orzeczenie uchylił z powodu wadliwego postępowania. Samo jednak zagadnienie dopuszczalności prowadzenia przez osoby prawne księgowości pojedynczej, prawidłowości ksiąg handlowych, zorganizowanych według tego systemu i ich mocy dowodowej, posiada istotne znaczenie dla przedsiębiorstw, podlegających opodatkowaniu z art. 21 ustawy o podatku dochodowym. Zagadnienie to w płaszczyźnie art. 21 przez NTA jeszcze nie zostało rozstrzygnięte, bowiem wyrok w sprawie księgowości pojedynczej z 27 lutego 1935 l. rej. 8708/32 (OPA 1198/35) — stwierdzający, że „księgowość pojedyncza, jako jeden z systemów prawidłowej księgowości, nie może być uznana za pozbawioną wszelkiej siły dowodowej w rozumieniu art. 60 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.)“ — ujęty jest ogólnie, nie dotyczy bezpośrednio osób prawnych, wreszcie przez negatywne ujęcie zagadnienia i użycie słowa „wszelkiej“ nasuwa wątpliwość co do mocy dowodowej tej księgowości. Co prawda nadmienić należy, że NTA w swym orzecznictwie wielokrotnie ustalił, że płatnicy mogą wybrać sobie taki sposób prowadzenia ksiąg, jaki uznają dla swego przed-

siębiorstwa za wystarczający i właściwy, byleby ten sposób był zgodny z zasadami, ustalonymi w dziedzinie nauki o księgowości, z przepisami prawnymi, wreszcie ze zwyczajem handlowym (np. wyroki z 18 czerwca 1934 l. rej. 9571/31, OPA 925/34, z 10 grudnia 1935 l. rej. 8838/33, OPA 1596/36). Stąd też można dojść do wniosku, sformułowanego ostatnio przez M. Scheffsa (Bilans kupiecki i podatkowy, Warszawa 1936, str. 73), że „tzw. księgowość pojedyncza może być uważana za prawidłową i dowodową". Dalsze jednak wywody tego autora, jak również i innych, których cytujemy dalej, poddają w wątpliwość i tak już warunkowo wypowiedzianą tezę, bądź też wręcz negatywnie do niej się ustosunkowują.

Zanim przystąpię do zanalizowania zagadnienia, konieczne jest sprecyzowanie pojęcia księgowości pojedynczej, odnoszę bowiem wrażenie, że nie wszyscy, zabierający głos w dyskusji, zdają sobie sprawę z tego, o czym mówią i podkładają różne zupełnie rzeczy pod to samo pojęcie.

„Klasyczna" księgowość pojedyncza opiera się na ścisłej rejestracji: przychodów i rozchodów gotówkowych w księdze kasowej, transakcji bezgotówkowych w dzienniku-memoriale, rozrachunków z osobami trzecimi przez prowadzenie kont osobowych w tzw. księdze głównej, wreszcie majątku przedsiębiorstwa przez spisywanie rokrocznie szczegółowego inwentarza wszystkich aktywów i zobowiązań oraz wyprowadzenie czystego majątku — kapitału. Inwentarz przedsiębiorstwa, będącego osobą prawną, wobec tego, że kapitał i rezerwy są wiadome, ustali przez porównanie aktywów i pasywów czysty zysk. Na podstawie inwentarza może być sporządzony bez trudu bilans majątku.

Cechą charakterystyczną tej księgowości jest zatem brak kontroli, przy pomocy oddzielnych rachunków, rzeczowych składników majątku (z wyjątkiem gotówki) oraz kapitału przedsiębiorstwa i zmian w nim zachodzących. Wszystkie operacje gospodarcze bowiem są rejestrowane chronologicznie w kasie i dzienniku, klasyfikowane zaś są tylko według kont osób i firm, o ile ich dotyczą. Stąd też księgowość pojedyncza, nie tworząc zamkniętej całości rachunkowej, nie daje w czystej swej formie tych wyników, co księgowość podwójna, w której całość aktywów i pasywów jest ujęta przez odpowiednie rachunki i w której zysk ustalany jest automatycznie i niezależnie z bilansu majątkowego i bilansu wynikowego (rachunku strat i zysków). Należy tu jednak stwierdzić, że już najprostszy układ ksiąg księgowości pojedynczej daje możność kontroli całej pracy przedsiębiorstwa, jego majątku i zmian w nim zachodzących. Pomiędzy tą najprostszą formą księgowości pojedynczej a księgowością podwójną istnieje cała gama form przejściowych, których nie można zakwalifikować do systemu podwójnej księgowości, aczkolwiek niejednokrotnie pochodzi to z nieznacznych odchyleń. Przeto używając terminu „system pojedynczy" należy mieć na względzie wielką różnorodność w układzie i doborze ksiąg, rachunków itp. Z jednej strony spotykamy nieraz w protokołach badania ksiąg termin „uproszczona księgowość podwójna", z drugiej strony: „ulepszona, rozszerzona księgowość pojedyncza". Ścisłe określenie granicy i zakwalifikowanie danej metody do jednego lub drugiego systemu musi się oprzeć zatem w każdym wypadku na szczegółowym opisie stanu faktycznego.

Z powyższego wynika, że może być ustalona taka metoda prowadzenia księgowości, należącej do systemu pojedynczego, przy pomocy której uzyskane z tej księgowości dane obejmą znacznie szerszy zakres zagadnień finansowo-gospodarczych przedsiębiorstwa, niż to może bezpośrednio dać najprostsza forma tej księgowości.

Przejdźmy z kolei do zarzutów, jakie zostały sformułowane przeciwko księgowości pojedynczej w literaturze fachowej i panują dość powszechnie w sferach księgowych. Dadzą się one ująć w następujące punkty:

1. Bilans majątkowy nie wynika z księgi głównej, której nie ma. Jedyną jego podstawą jest inwentarz. Brak księgi głównej, posiadającej istotne znaczenie dla kontroli, jest zatem zasadniczym brakiem tego systemu.

2. Rachunek strat i zysków nie może być sporządzony na podstawie odpowiednich rachunków wynikowych, których nie ma. Jeśli mimo wszystko, na podstawie zapisów chronologicznych, rachunek strat i zysków zostaje sporządzony, nie może on być uznany za prawidłowy, jest bowiem „zaimprowizowany", stworzony „ad hoc" itd., a jego sprawdzenie wymaga wiele pracy.

3. System pojedynczy nie daje systematycznego poglądu na całokształt operacji gospodarczych przedsiębiorstwa.

4. Przy systemie pojedynczym istnieje znacznie większa możliwość nadużyć niż przy systemie podwójnym. Fałsze księgowe są trudniejsze do wykrycia. Nie ma tej automatycznej kontroli, jaką zapewnia księgowość podwójna.

Rozpatrując zarzuty powyższe robię założenie zasadnicze, którego najczęściej pozbawiona jest krytyka pojedynczej księgowości, a mianowicie, że mowa będzie tylko o takiej księgowości, która prowadzona jest rzetelnie i prawidłowo.

ad 1. Nie ulega wątpliwości, że przy systemie podwójnym system kont umożliwia kontrolę bilansu. Niemniej księga główna nie jest podstawą bilansu; jest nią wyłącznie i jedynie inwentarz. Jeśli więc inwentarz ustala poszczególne pozycje majątkowe ilościowo i wartościowo fałszywie, wówczas i bilans jest fałszywy, a konta księgi głównej są do niego odpowiednio dostosowane. Jeśli ilościowe sprawdzenie majątku możliwe jest wyłącznie przez szczegółowy spis z natury, to pozycje „wartości" w bilansie powstają przez odpowiednią wycenę. Wiemy wszyscy, jak skrajne są zapatrywania na tę sprawę i jak całkowicie odmienne rezultaty otrzymuje się przez zastosowanie różnych kryteriów wyceny. Wiemy wreszcie, że nie ma prawie bilansu, który by z uwagi na subiektywizm, decydujący przy jego układaniu, nie przedstawiał w formie, pożądanej dla zainteresowanych, „rzeczywistości przedsiębiorstwa".

Nie neguję więc oczywistej rzeczy, że księga główna daje podstawę rachunkową do kontroli bilansu. Nie należy jednak przeceniać i generalizować tej roli i przywiązywać do niej zawsze wielkiej wagi. Zależne to bowiem jest od indywidualnych cech i warunków danego przedsiębiorstwa, do których każda księgowość musi się dostosować. Rola kontrolna księgi głównej występuje silnie przede wszystkim w wielkich przedsiębiorstwach, o różnorodnym i poważnym majątku, o skomplikowanej organizacji itp. Istnieje jednak szereg przedsiębiorstw o znacznych rozmiarach i dużych obrotach, przede wszystkim przedsiębiorstw handlowych, w których układ stosunków majątkowych jest tego rodzaju, że pozwala w zupełności na zaniechanie prowadzenia księgi głównej i zastąpienie jej innymi rozwiązaniami.

Składniki rzeczowe majątku, które w przedsiębiorstwie występują w wielkiej ilości, są kontrolowane nie przez sumarycznie prowadzone konta główne, lecz przez książki, kartoteki, pomocnicze, bieżące inwentarze itp. Rzeczywisty stan tych składników majątkowych jest uzgadniany przede wszystkim z tymi urządzeniami pomocniczymi; księga główna kontroluje globalne sumy, wynikające z tych urządzeń. Nie tworząc zatem księgi głównej i nie organizując księgowości podwójnej mogę w systemie księgowości pojedynczej przewidzieć prowadzenie rejestrów pomocniczych dla wybranych grup majątkowych. Rejestr ten nie musi mieć postaci odrębnej księgi czy kartoteki. Często wystarczy wprowadzenie podziału ksiąg chronologicznych lub wprowadzenie zamiast jednej rubryki kilku do tych ksiąg.

Zauważyć następnie należy, że w dużej ilości wypadków nazwy pozycji majątkowych, zamieszczone w bilansie, nie odpowiadają nazwom rachunków, prowadzonych

w przedsiębiorstwie. Powstają one przez odpowiednie, bardziej lub mniej celowe, grupowanie kilku czy kilkuset kont. Ma to miejsce szczególnie przy metodach księgowości przebitkowej, ograniczających się do kont analitycznych. Zasady księgowości nie wysuwają bezwzględnego postulatu otwierania i zamykania rachunków przy pomocy tzw. rachunków bilansu otwarcia i bilansu zamknięcia. To też często spotyka się zamykanie rachunków bez przenoszenia sald na konto bilansu zamknięcia. Bilans istnieje tylko jako oddzielnie sporządzone zestawienie aktywów i pasywów.

Reasumując należy stwierdzić, że pozycje bilansu nie muszą mieć bezwzględnie odpowiedników w kontach księgi głównej; kontrola, jaką daje księga główna, jest wysoce cenna i jej rola bardzo poważna, niemniej przez odpowiednią organizację księgowości pojedynczej, bez zaprowadzenia księgi głównej, można otrzymać zupełnie wystarczającą kontrolę księgową istotnych składników majątku. Bilans, w powszechnym ujęciu kodeksowym łączony ściśle z inwentarzem, jest tegoż skróconą i zmodyfikowaną formą i na nim przede wszystkim się opiera. Ani z przepisów prawa, ani z zasad księgowości, ani wreszcie ze zwyczaju nie można wyciągać wniosku, że warunkiem prawidłowości bilansu jest jego oparcie na kontach księgi głównej. (Prof. Lulek w głosie OPA 1596/36 na tle przepisów dawnego kodeksu handlowego austriackiego i nawiązując do nowego polskiego kodeksu handlowego dochodzi do odmiennego wniosku, że warunkiem prawidłowości danego systemu księgowego, wymaganym pośrednio przez prawo, jest prowadzenie księgi głównej). Tym samym system księgowości pojedynczej w zakresie bilansu i inwentarza spełnić może nie tylko warunek art. 57, ale również art. 246 i 420 kod. handl.

ad 2. Znacznie poważniejszym, pozornie, a opartym na tej samej podstawie — braku księgi głównej — wydaje się zarzut, że przy księgowości pojedynczej nie może być spełniony postulat art. 246 i 420 kod. handl. oraz przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1933 poz. 623 Dz. Ust. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych wraz z rozporządzeniem wykonawczym do niego z 20 kwietnia 1934 poz. 337 Dz. Ust., wymagających sporządzenia rachunku strat i zysków w pewien określony sposób. Podobny zarzut, przy analogicznych przepisach prawnych, wysunęli niektórzy uczeni niemieccy, np. Staub, Simon, Rehm, Steiner, Schlichting. „Improwizowany" rachunek strat i zysków, nie wynikający z odpowiednich kont buchalteryjnych, nie może być — ogólnie biorąc — uznany, ich zdaniem, za prawidłowy. Stąd zaś wynika dalszy wniosek — że księgowość pojedyncza nie może być prowadzona przez osoby prawne.

Słuszne i przez nikogo nie obalone kontrargumenty wysunął przeciw tym wywodom prof. E. Schmalenbach (Bedarf die Aktiengesellschaft der doppelten Buchhaltung? w Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, t. I str. 41). Uważa on, że twierdzenie, dotyczące niemożności sporządzenia rachunku strat i zysków w ramach księgowości pojedynczej, nie może być generalizowane; że rachunek strat i zysków w odpowiednich warunkach przy pomocy księgowości pojedynczej może być sporządzony w sposób zupełnie prawidłowy z zachowaniem wszelkich przepisów prawnych; że z tych przepisów prawnych nie wynika wcale, by rachunek strat i zysków musiał posiadać swe odpowiedniki w różnych rachunkach nakładów i uzysków; że w wielu wypadkach dokładniejsze rezultaty może dać ten „improwizowany" rachunek strat i zysków niż taki rachunek w księgowości podwójnej, jeśli się zważy, że przydział kosztów na poszczególne konta wynikowe jest często najzupełniej dowolny; że wreszcie w ramach księgowości pojedynczej możliwe są takie rozwiązania, które ułatwiają sporządzenie rachunku strat i zysków bez większych prac dodatkowych, nawet dla większych przedsiębiorstw.

Przypuszczam, że opierając się na powyższej opinii niemieckie Ministerstwo Finansów stanęło na stanowisku, że księgowość pojedyncza umożliwia zestawienie rachunku strat i zysków, a tym samym, że prowadzenie księgowości tego systemu dopuszczalne jest i przez osoby prawne. (Zob. Schlichting, Die finanzamtlichen Buch- und Betriebsprüfungen, 2 wyd., str. 74).

Przyłączając się w całości do przytoczonych wywodów prof. Schmalenbacha muszę podkreślić, że jeśli w ten lub inny sposób sporządzony rachunek strat i zysków przy pomocy księgowości pojedynczej jest prawidłowy, przejrzysty i zgodny z przepisami prawa, to odpowiada „zasadom prawidłowości" niezależnie od tego, czy sporządził go kupiec jednoosobowo handlujący czy też osoba prawna. Nie ma niewątpliwie żadnej racji kwestionować prawidłowość rachunku strat i zysków z tego powodu, że nie są prowadzone w tej lub innej formie rachunki wynikowe, z których czerpie się dane. Prawidłowość rachunku strat i zysków to przede wszystkim kwestia jego treści — jego prawdy materialnej. Mam przekonanie, że w dużej ilości wypadków rachunki strat i zysków, sporządzone na podstawie podwójnej księgowości, mimo formalnej zgodności z przepisami i księgami, są znacznie bardziej odległe od rzeczywistości niż „improwizowany" rachunek strat i zysków, zestawiony prawidłowo przy pomocy księgowości pojedynczej.

ad 3. Zarzut, że księgowość pojedyncza nie daje systematycznego obrazu całokształtu pracy przedsiębiorstwa, sformułowany najwyraźniej w cytowanej wyżej glosie prof. Lulka, w świetle rozważań dotychczasowych nie może się utrzymać. Księgowość pojedyncza rejestruje całokształt operacji handlowych w formie chronologicznej, a zatem jest kompletna. Z ograniczenia klasyfikacji operacji na odpowiednie grupy — rachunki — nie wynika jednak, aby księgowość ta nie pozwalała na zupełnie dokładne odtworzenie całości majątku i operacji handlowych przedsiębiorstwa.

ad 4. Zarzut, odnoszący się do łatwości nadużyć księgowych przy systemie pojedynczym i trudności ich wykrywania, jest znacznie przejaskrawiony. Zacytuję tu wywody wybitnego znawcy nadużyć księgowych dra M. Kocha (Bilanzkniffe und Buchführungsschliche, str. 217—222), który po rozpatrzeniu setek przykładów fałszerstw bilansów i ksiąg stwierdza: „Nadużycia mogą być dokonywane równie dobrze przy księgowości podwójnej, jak pojedynczej... Często spotykane zdanie, że przy pojedynczej księgowości łatwiej można dokonać fałszów księgowych i bilansowych niż przy księgowości podwójnej, nie jest zgodne z prawdą lub tylko w bardzo ograniczonym zakresie. Przekonanie to można wytłumaczyć względami psychologicznymi. Ci, co w istotę rzeczy głębiej nie wnikają, padają ofiarą słowa „pojedyncza" (einfach — prosta) i rozumują: przy księgowości pojedynczej — urządzeniu tak prymitywnym — fałsze są łatwiejsze do przeprowadzenia." Koch wyjaśnia dalej, na tle bogatej praktyki rewizyjnej, że jeśli nieprawidłowości i fałsze spotykane są stosunkowo częściej przy księgowości pojedynczej niż podwójnej, wynika to stąd, że księgowość ta prowadzona jest zazwyczaj przez przedsiębiorstwa mniejsze i to przez samego właściciela, który często nie ma odpowiednich wiadomości buchalteryjnych i bezwiednie, a nawet czasem celowo zniekształca obraz pracy i stanu majątkowego przedsiębiorstwa.

Nie ulega kwestii, że dokonanie rewizji ksiąg i bilansu przy księgowości pojedynczej wymaga większej pracy i wnikliwości niż przy księgowości podwójnej. Zastosowanie prób „wyrywkowych" musi być w dużej mierze ograniczone. Stąd jest oczywiste, że rewidenci w ogóle, a rewidenci skarbowi w szczególności, wolą mieć do czynienia z księgowością podwójną, przy której praca rewizyjna trwa krócej i może być mniej wnikliwa. Należy tu jednak znów zauważyć, że często — bardzo często — poleganie na „niezawodności i automatycznej kontroli" księgowości podwójnej i nie

dość szczegółowe przeprowadzanie rewizji doprowadza do opłakanych rezultatów. Dowodem tego są wielkie procesy ostatnich lat, dotyczące nadużyć bilansowych, stwierdzonych post factum.

Analiza powyższa doprowadza do wniosku, że stawianie ogólnej zasady, odrzucającej możliwość prowadzenia księgowości pojedynczej przez osoby prawne, jest nieuzasadnione. Pomija ono najważniejszą podstawę oceny, którą tworzy nie forma prawna, lecz jedynie i wyłącznie rodzaj i zakres pracy przedsiębiorstwa. Liczne są wypadki, kiedy właśnie indywidualne potrzeby danego przedsiębiorstwa najzupełniej pozwalają na zastosowanie księgowości pojedynczej i kiedy ta księgowość, prowadzona prawidłowo, nie może być kwestionowana pod względem swej mocy dowodowej ani dla celów handlowych, ani podatkowych. (Bezwzględne uznanie prawidłowości księgowości pojedynczej dla osób prawnych znajdujemy u znakomitego znawcy niemieckiego prawa o opodatkowaniu osób prawnych Rosendorffa — zob. Rosendorff-Herman, Körperschaftssteuergesetz, 7 wyd., 1932, str. 451 i n.). Forma prawna przedsiębiorstwa tylko o tyle ma znaczenie, że pewne specjalne wymagania ustawowe czynią niezbędnym zastosowanie odpowiednich środków natury techniczno-księgowej.

Broniąc prawidłowości księgowości pojedynczej w przedsiębiorstwach gospodarczych, niezależnie od ich formy prawnej, nie mam bynajmniej na celu propagować jej stosowania w praktyce. Pierwszeństwo należy się systemom doskonalszym, kompletniejszym. Do powszechnego stosowania tych systemów nie doróśliśmy jednak jeszcze i musimy wskutek tego uznać, że system pojedynczy, prosty i praktyczny w swym zastosowaniu, odgrywa i odgrywać będzie swą poważną rolę przez długie lata i że nie ma żadnego powodu, aby kwestionować jego prawidłowość i moc dowodową tam, gdzie jego zastosowanie jest na miejscu. Z drugiej strony dążąc do systemów lepszych, doskonalszych, należy stworzyć takie warunki, któreby zachęcały do przechodzenia od księgowości pojedynczej do podwójnej. Zacytuję tu zalecenie, zawarte w wyroku niemieckiego „Reichsfinanzhofu" z 18 grudnia 1929 nr VI/A 1867/29 (zob. Rosendorff-Herman, op. cit. str. 451): „przejście podatnika od księgowości pojedynczej do podwójnej winno się spotkać ze strony władz podatkowych z najdalej idącym poparciem."

Stanisław Skrzywan

1664.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obowiązek podatkowy w przypadku nielegalnego istnienia przedsiębiorstwa. — Przedsiębiorstwo kredytu krótkoterminowego[1]), prowadzone bez koncesji — obowiązek podatkowy. — Amnestia z r. 1936 a przestępstwo prowadzenia przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego.

1. Przepisy ustawy o podatku przemysłowym dotyczą rzeczywistego, faktycznego prowadzenia przedsiębiorstwa zarobkowego (handlowe-

[1]) Por. OPA 1669/37.

go lub przemysłowego) bez względu na to, czy zostały dochowane formalności, które warunkują prawny byt przedsiębiorstwa.

2. Przedsiębiorstwo kredytu krótkoterminowego podpada pod przepis art. 1 p. a) ustawy o podatku przemysłowym także w tym przypadku, jeżeli prowadzone jest bez przepisanej koncesji.

3. Przepis art. 2 ust. 2 ustawy z 2 stycznia 1936 poz. 1 Dz. Ust. o amnestii nie odnosi się do wypadków, w których kara, zagrożona w ustawie, może abstrakcyjnie kwotę 1.000 zł przewyższać.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 4 maja 1936 2 K. 324/36.

Kasacja zarzuca a) brak w czynie oskarżonego cech przestępstwa, ponieważ przedsiębiorstwo kredytu krótkoterminowego jest przedsiębiorstwem koncesjonowanym, a ponieważ oskarżony nie posiadał koncesji, a wykupienie świadectwa przemysłowego nie uprawniałoby go do prowadzenia tego przedsiębiorstwa, przeto nie było podstaw do wydania wyroku skazującego; b) że w wyroku nie ustalono, jaką sumę obrotu uzyskali oskarżeni z wykonywania swego przedsiębiorstwa; c) że w ogóle brak dowodu winy oskarżonego, gdyż nie jest dowodem większa ilość rozmów telefonicznych ani też znalezienie pewnej ilości monet archiwalnych i pieniędzy zagranicznych; d) że nie stosując ustawy amnestyjnej z r. 1936 obraził Sąd przepis art. 2 p. b) i d) ust. 2 tej ustawy.

ad a) Zarzut kasacji co do braku w czynie oskarżonego cech przestępstwa nie ma znaczenia prawnego, gdyż przepisy ustawy o podatku przemysłowym dotyczą rzeczywistego, faktycznego prowadzenia przedsiębiorstwa zarobkowego (handlowego lub przemysłowego) bez względu na to, czy zostały dochowane formalności, które warunkują prawny byt przedsiębiorstwa.

ad b) Bezprzedmiotowy jest zarzut kasacji co do braku ustalenia sumy obrotu, skoro w wyroku uznano obowiązek wykupienia przez oskarżonego świadectwa przemysłowego według cz. II. lit. A. III. kat. III, a więc świadectwa dla tego rodzaju przedsiębiorstw z najmniejszym (do 50.000 zł) kapitałem zakładowym. Brak takiego zatem ustalenia nie stanowi uchybienia, które by obrażało prawa oskarżonego (art. 513 § 1 k. p. k.), nie wyczerpuje też pojęcia zarzutu z art. 514 f) k. p. k.

ad c) Zarzut rzekomo mylnej oceny wyników przewodu sądowego nie nadaje się do rozpatrywania w kasacji, ulegającej ograniczeniom przewidzianym w art. 511 k. p. k.

ad d) Bezzasadny jest w końcu zarzut co do niezastosowania ustawy amnestyjnej. Przepis art. 2 ust. 2 ustawy z 2 stycznia 1936 poz. 1 Dz. Ust. ma na myśli przestępstwo zagrożone karą, polegającą nie na

wielokrotności uszczuplonego dochodu, lecz karą, której wymiar ustawowy nie przekracza kwoty 1.000 zł. Nie może on zatem odnosić się do wypadków, w których kara, zagrożona w ustawie, może abstrakcyjnie kwotę 1.000 zł przewyższać. Ponieważ zatem in abstracto kara za przestępstwo z art. 181 Ordynacji Podatkowej[1]) może przekroczyć kwotę 1.000 zł, przeto postanowienie Sądu w tym względzie jest uzasadnione.

1665.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo handlowe w przypadku prowadzenia jednocześnie na rachunek własny handlu towarami tej samej firmy — podstawa wymiaru podatku od obrotu.

Prowadzenie handlu jednocześnie na rachunek własny i cudzy nie stanowi przeszkody do ustalenia podatku od obrotu w myśl art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. także wówczas, gdy przedmiotem pośrednictwa handlowego są towary tej samej firmy, której towary są równocześnie przedmiotem handlu towarowego. (Teza).

Wyrok NTA z 7 października 1936 l. rej. 1647/34 w sprawie firmy: Dom Agenturowy H. Silberblatt i L. Kronenwald w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Firma: Dom Agenturowy H. Silberblatt i L. Kronenwald w Warszawie zaskarżyła do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 10 listopada 1933, dotyczącą wymiaru podatku od obrotu za r. 1932. Skarżąca podnosi zarzut obrazy postanowienia art. 5 p. 5 ust. 10 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust.

NTA rozważył, co następuje:

Przedmiotem sporu jest zagadnienie, czy w świetle postanowień ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu rozporządzenia Ministra Skarbu poz. 110/32 Dz. Ust. pośrednik handlowy, działający w imieniu i na rachunek firm zagranicznych, w wypadku równoczesnego prowadzenia handlu na własny rachunek towarami tejże samej firmy zagranicznej winien być opodatkowany od obrotu, dokonanego w charakterze pośred-

---

[1]) Odpowiednikiem tego artykułu jest art. 178 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

nika handlowego, wedle otrzymanej prowizji, czy też od pełnego obrotu towarowego.

Otóż w tym względzie przepis ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu cytowanego rozporządzenia w art. 5 p. 5 ust. 10[1]) zawiera następujące postanowienie „prowadzenie handlu jednocześnie na rachunek własny i cudzy nie stanowi przeszkody do ustalania podatku od obrotu w myśl art. 5 p. 5" (tzn. jako obrotu prowizyjnego). Cyt. postanowienie ustawy przedstawia się w stosunku do ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu poprzednim jako nowość i miało na celu usunąć wątpliwości, zachodzące w wykładni dawnego postanowienia art. 5 p. 5, wprowadzając jednolitą ogólną normę dla osób działających na rachunek cudzy, a prowadzących równocześnie handel na rachunek własny. Gdy sama ustawa nie wprowadza żadnego różniczkowania względnie ograniczenia odnośnie do takiej kategorii osób, brak uzasadnionej podstawy, aby zapewniać uprzywilejowane stanowisko pod względem opodatkowania pośrednikom tylko w takich wypadkach, gdy towary sprzedawane na rachunek własny pochodziły od innych firm aniżeli te, z którymi podatnik pozostawał w stosunku pośrednictwa handlowego.

Tego rodzaju wykładnia doprowadziłaby do konkluzji, iż dodane w noweli do ustawy o podatku przemysłowym postanowienie, dopuszczające jednoczesne prowadzenie handlu na rachunek własny i cudzy, jest właściwie zupełnie zbędne, kwestia bowiem dopuszczalności łączenia w jednej osobie kupca podwójnego charakteru, a mianowicie kupca na własny rachunek i kupca na cudzy rachunek była niesporna w odniesieniu do towarów, pochodzących od różnych firm i wątpliwości powstawały jedynie w wypadkach dokonywania w podwójnym charakterze obrotów towarami tej samej firmy. W związku z powyższą intencją ustawodawcy nie można też postanowienia zawartego w § 24 ust. 8 p. b) rozporządzenia wykonawczego poz. 406/32 Dz. Ust.[2]) rozumieć jako zakazu łączenia przez kupca charakteru sprzedawcy towarów firmy zagranicznej na rachunek własny z charakterem pośrednika tejże samej firmy zagranicznej, gdyż taka wykładnia rozporządzenia wykonawczego byłaby sprzeczna z postanowieniem samej ustawy. Powyższe postawienie sprawy nie tanguje w niczym kwestii dowodowej, w szczególności nie pozbawia władzy prawa żądania od płatnika konkretnych dowodów odnośnie do wątpliwych pozycji obrotu na fakt działania na rachunek firm zagranicznych, względnie domagania się dowodów, umożliwiających ścisłe odgraniczenie obrotów, dokonanych na rachunek własny, od obrotów na rachunek firmy zagranicznej, nie podpadających pod przepis art. 5 p. 5 ust. 8 ustawy.

---

[1]) Tak samo w brzmieniu poz. 339/36 Dz. Ust.

[2]) Por. § 25 ust. 8 nowego rozp. wykon. poz. 649/36 Dz. Ust.

Gdy pozwana władza określając podstawy opodatkowania oparła się na mylnej wykładni postanowienia art. 5 p. 5 ust. 10 ustawy o podatku przemysłowym i nie ustaliła, czy pozycje obrotu dokonane zostały przez skarżącą firmę w charakterze pośrednika handlowego, to NTA dopatrzył się w powyższym postępowaniu władzy wadliwości, połączonej ze szkodą dla skarżącej i dlatego na zasadzie postanowienia art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił zaskarżone orzeczenie.

1666.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót adwokata — wynagrodzenie, pokryte wekslami.

Suma wekslowa z weksli, przyjętych przez adwokata na umorzenie wynagrodzenia należnego od klienta (datio in solutum), stanowi składnik obrotu podatkowego w rozumieniu art. 5 p. 9 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 20 października 1936 l. rej. 6357/34 w sprawie dra Ignacego Weinfelda przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

...Skarżący wypowiada pogląd, że w myśl art. 5 p. 9 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. zarobek brutto stanowi jedynie wynagrodzenie, które f a k t y c z n i e z o s t a ł o p o b r a n e. Trybunał nie ma powodu do wdawania się w rozpatrywanie słuszności tego poglądu, gdyż w sprawie konkretnej istota sporu nie polega na tym, czy wynagrodzenie zostało f a k t y c z n i e pobrane w przeciwieństwie do wynagrodzenia pokredytowanego. W szczególności, jak to wynika z protokolarnego zeznania skarżącego z 6 marca 1933, miał on wierzytelność do P. z tytułu zastępstwa adwokackiego, a potrzebując pieniędzy przyjął od dłużnika weksle na sumę 20.000 zł z podpisami dłużnika i innych jeszcze osób oraz weksle te zaopatrzył własnym podpisem i zdyskontował w banku. Istota sporu polega więc na tym, czy okoliczność, że skarżący przyjął weksle a nie gotówkę, odbiera sumie wekslowej charakter zarobku brutto w rozumieniu art. 5 p. 9 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.

Otóż ustawa o podatku przemysłowym nie mówi o wynagrodzeniu w gotówce, a więc wynagrodzeniem w rozumieniu tejże ustawy będzie to

wszystko, co podatnik otrzymuje w zamian za swoje usługi. O tym więc, czy w konkretnym przypadku może być mowa o zarobku brutto, decydować będzie fakt, czy wspomniane weksle przyjęte zostały przez skarżącego na zaspokojenie jego wierzytelności z tytułu wynagrodzenia za czynności adwokackie. Wprawdzie skarżący twierdzi, że omawiane weksle stanowiły co najwyżej zabezpieczenie takiego wynagrodzenia, lecz twierdzenie to nie może się ostać wobec treści przytoczonych wyżej jego wyjaśnień, z których wynika, że wsksle nie były wekslami kaucyjnymi, ponieważ weksle takie z istoty swej mogą być puszczane w obieg (dyskontowane) dopiero wówczas, kiedy się okaże, że zobowiązanie, którego wykonanie weksle zabezpieczają, nie zostało wykonane. Nie może zaś ulegać wątpliwości, że weksle dane zostały na umorzenie zobowiązania P. wobec skarżącego (in solutum datio), że więc stanowią wynagrodzenie a nie jego zabezpieczenie.

Pogląd skarżącego, że weksel, nie będąc surogatem pieniądza, nie stanowi umorzenia długu, oparty został na wyroku SN z 7 stycznia 1932 (OSP XI 239), lecz skarżący przeoczył, że teza przytoczonego przez niego wyroku zawiera dodatek „o ile strony nie umówiły się inaczej". Ten dodatek jest zaś istotny, ponieważ w motywach wyroku SN mówi wyraźnie, że omawiane w jego wyroku weksle „miały służyć za zabezpieczenie spornej pretensji, że więc nie były środkiem zapłaty". Z przytoczonego przez skarżącego wyroku wynika więc przeciwnie pogląd prawny, że weksle mogą być środkiem zapłaty, o ile taka jest wola stron. że zaś w konkretnym wypadku taka była właśnie wola stron, wynika z dostateczną jasnością z korespondencji skarżącego, przeprowadzonej w sprawie honorarium adwokackiego.

Z tych zasad należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1667.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Bonifikacje[1]).

Obniżka ceny sprzedażnej towaru, przyznana przez sprzedawcę w innym okresie podatkowym aniżeli ten, w którym zawarto dotyczącą transakcję sprzedażną, nie podpada pod pojęcie bonifikaty w myśl końcowego ustępu art. 5 ustawy o podatku przemysłowym.

---

[1]) Por. OPA 75/32, 1350/36, 1668/37.

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1936 l. rej. 7163/33 w sprawie ze skargi firmy: „Chemimetal“ Sp. Akc. dla Przemysłu Chemicznego i Metalowego w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Przedmiotem sporu ... jest nieuznanie przez władzę pozwaną potrącalności w myśl art. 5 ust. ost. ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. rabatów, udzielonych odbiorcom w r. 1932 od transakcji dokonanych w r. 1931 w sumie 21.341,66 zł....

Skarżąca stoi na stanowisku, że ustawa w art. 5 ustęp końcowy nie uzależnia wyłączenia z podstaw opodatkowania m. i. bonifikacji i skont od warunku w płaszczyźnie czasu, by one zostały udzielone względnie zapisane na dobro w tym samym okresie gospodarczym lub podatkowym, w którym dokonano odnośnych transakcji, i zarzuca postanowieniu § 33 rozp. wykon. do ustawy poz. 406/32 Dz. Ust. niezgodność z ustawą, a ponadto wskazuje na okoliczność, że w rozporządzeniu jest mowa wyłącznie o bonifikatach, podczas gdy na niewyłączoną z podstawy opodatkowania sumę składają się także skonta i powołuje się na dwa wyroki NTA: z 26 września 1930 l. rej. 3986/28, ogłoszony w Zb. wyr. nr 351 S i z 23 marca 1933 l. rej. 9839/30[1]).

Władza pozwana natomiast w odpowiedzi na skargę broni zaskarżonego orzeczenia wskazaniem na wyroki NTA z 30 maja 1928 l. rej. 1003/26 i z 10 maja 1930 l. rej. 2773/28, ogłoszone w Zb. wyr. nr 1470 i 314 S.

Otóż w tych właśnie wyrokach NTA orzekł i uzasadnił, że bonifikaty z ceny fakturowej, przyznawane przez przedsiębiorstwa produkcyjne swym odbiorcom, nie stanowią części składowej obrotu podatkowego, o ile zniżki miały miejsce w tym samym okresie podatkowym co transakcja sprzedaży, że natomiast obniżka ceny sprzedażnej towaru, przyznana przez sprzedawcę w innym okresie podatkowym aniżeli ten, w którym zawarto dotyczącą transakcję sprzedażną, nie podpada pod pojęcie bonifikaty w myśl końcowego ustępu art. 5 ustawy o podatku przemysłowym.

Ponieważ władza pozwana odmówiła zastosowania przepisu ustępu końcowego art. 5 ustawy jedynie do tych kwot, które jako bonifikaty, związane z transakcjami dokonanymi w roku poprzednim, jednak odliczone zostały od obrotu roku następnego, przeto NTA zgodnie z powyższym orzecznictwem nie uznał orzeczenia za sprzeczne z ustawą.

W powołanym natomiast w skardze wyroku l. rej. 9839/30 NTA nie rozpoznawał zagadnienia bonifikat w ramach czasowych, dlatego powołanie się skargi na ten wyrok trafia w próżnię. W wyroku natomiast l. rej. 3986/28, na który się skarga powołuje, NTA uznał za obrót podatkowy

---

[1]) Ogłoszony w OPA 333/33.

przedsiębiorstwa, dostarczającego odbiorcom prądu elektrycznego, przychód brutto przypadający w myśl zawartych umów po strąceniu umówionych rabatów, lecz właśnie w ramach jednego i tego samego okresu obrachunkowego, gdyż w sporze, tym wyrokiem rozstrzygniętym, stan faktyczny był taki, że elektrownia za ubiegły rok przyznawała rabaty na podstawie obliczenia ilości zużytego prądu i te z początkiem następnego roku ustalone rabaty odliczała od przychodu brutto poprzedniego roku.

Skarżąca sądzi wreszcie, że w każdym razie odliczenie skont, zawartych częściowo w spornej sumie, nie może być uzależnione od zgodności okresów czasu, za który są one przyznawane i w którym następuje rachunkowe ich przeprowadzenie na podstawie rozliczenia dokonanego z odbiorcami, ponieważ w § 33 rozp. wykon. jest mowa tylko o bonifikatach. Skarżąca atoli ani w skardze, ani w postępowaniu administracyjnym nie twierdziła, by między bonifikatami i skontami zachodziły różnice istotne, ani nie wyjaśniła, na czym istota takich różnic polega, a nawet wręcz odwrotnie w odwołaniu z daty 11 maja 1933 na str. 2 wprost twierdziła, że „podobnie rzecz się przedstawia odnośnie do skonta. Zasadniczo i prawnie nawet zupełnie tak samo". Ponadto skarżąca niepotrąconej kwoty 21.341,66 zł w żadnym stadium postępowania wymiarowego nie rozczłonkowała na bonifikaty i skonta. W tym stanie rzeczy nie są uzasadnione zarzuty, w trybie kasacyjnym przeciw orzeczeniu oddalającemu odwołanie w odniesieniu do tej właśnie globalnej sumy z tego powodu podniesione, że władza nie wyłączyła z podstaw wymiaru przynajmniej tej części spornej, która przypada na skonta kasowe....

I. Jakkolwiek ustęp końcowy art. 5 ustawy o podatku przemysłowym wymienia osobno „bonifikacje" i „skonta", jednak pojęcia skont i bonifikacji (zwanych także bonifikatami, rabatami, opustami cen względnie należności) oznaczają ten sam stan faktyczny, a mianowicie opust sumy należnej. Z jakiej przyczyny opust ów następuje, jest kwestią drugorzędną. Przyczyny te zresztą nie dają się taksatywnie wyliczyć z wyjątkiem skont, przez które rozumieć należy opust z powodu zapłaty należnej sumy gotówką. Poza tym ogólnie powiedzieć można, że w obrocie bonifikacje przyznawane są bądź to na mocy umowy, bądź też na zasadzie przepisów ustawy (gorsza jakość towaru itp.).

W dotychczasowej judykaturze NTA, przyjętej również przez § 34 rozp. wykon. do ustawy o podatku przemysłowym (poz. 649/36 Dz. Ust.), bonifikacja pod względem przedmiotowym utożsamiana jest wyłącznie z obniżką ekwiwalentu, przypadającego sprzedawcy z tytułu dokonanej transakcji sprzedaży, tj. z obniżką ceny sprzedażnej. Takie ścieśnienie pojęcia bonifikacji nie odpowiada jej charakterowi gospodarczemu w obrocie, wobec czego wyłania się pytanie, czy podobna zwężająca interpretacja wynika z przepisów ustawy o podatku przemysłowym. Wyjaśnienie tej kwestii jest o tyle potrzebne, iż w obrocie zwyczajowo spotyka się nie tylko bonifikacje, których w zależności od ilości nabytego towaru udzielają swoim odbiorcom sprzedawcy (tzw.

bonus ilościowy), lecz przyznają je także swoim kontrahentom przedsiębiorstwa robót i dostaw (art. 5 p. 4), na szeroką skalę stosują je przedsiębiorstwa, wytwarzające wyroby z cudzych materiałów (art. 5 p. 8), ponadto zaś są one możliwe i faktycznie praktykowane w zakresie szeregu wolnych zajęć zawodowych (art. 5 p. 10).

Jednym słowem bonifikacja jest instytucją, którą dla zjednania sobie klienteli i premiowania jej w wypadkach, gdy udziela większych zleceń itp., stosują nie tylko sprzedawcy towaru, lecz i inne grupy płatników, osiągające obroty w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym. Poza tym wskazać można, iż system bonifikat posiada specjalne znaczenie m. i. w zakresie działalności instytucji ubezpieczeniowych, które np. zmniejszają składki za ubezpieczenie od ognia fabrykom, jeśli zaopatrzą się one w specjalne urządzenia przeciwpożarowe, działające automatycznie z chwilą pojawienia się ognia (Podręczna Encyklopedia Prawa Handlowego, Poznań, 1931, str. 126).

Na tle przepisów ustawy o podatku przemysłowym sprawa wyłączenia owych bonifikat z podstaw wymiaru nie może nastręczać kwestii w zakresie tych kategorii przedsiębiorstw, u których za obrót, podlegający opodatkowaniu, uważa się nie przychód brutto, lecz tylko faktycznie pobrany ekwiwalent. Dotyczy to więc przedsiębiorstw, wytwarzających wyroby z cudzych materiałów (art. 5 p. 8), zajęć przemysłowych i samodzielnych wolnych zajęć zawodowych (art. 5 p. 10 w interpretacji wyroku NTA z 11 kwietnia 1929 l. rej. 982/27, Zb. wyr. nr 69 S), instytucji ubezpieczeniowych, których obrót opodatkowuje się na podstawie sumy pobranych składek itp. Ponieważ w wymienionych wypadkach w myśl przepisów ustawy zamiast szerzej pojętego przychodu brutto w grę wchodzi opodatkowanie tylko na podstawie ekwiwalentu faktycznie otrzymanego, wyłączanie udzielonych bonifikat jest logicznym następstwem ustawowej zasady, iż w ogóle nie stanowią obrotu podatkowego sumy, które nie zostały faktycznie zainkasowane.

Natomiast sporna może być sprawa traktowania sum przychodu brutto przy transakcjach, które nie posiadają charakteru sprzedaży, lecz wynikają np. z dostaw, robót itp. Z ustępu końcowego art. 5, który ustala potrącalność bonifikat i skont, bynajmniej nie wynika, aby odnosił się on tylko do niektórych kategorii obrotów wyliczonych w tymże art. 5. Już więc gramatyczna wykładnia ustawy nie daje podstaw dla konkluzji, iż przez bonifikatę rozumieć należy wyłącznie obniżkę ceny sprzedażnej. Ponieważ ustawa nie zawiera własnej definicji bonifikaty, interpretować należy jej znaczenie przedmiotowe zgodnie z zasadami kodeksu handlowego i zwyczajami handlowymi. W myśl zaś tych ostatnich bonifikacja jest instytucją powszechnie stosowaną w obrocie i nie ograniczającą się wyłącznie do odcinka operacyj sprzedaży towaru.

II. Kwestię, **k t o m a p r a w o d o m a g a ć s i ę w y ł ą c z e n i a o w y c h b o n i f i k a c j i** i skont z podstaw opodatkowania — dostatecznie i w sposób zadawalający normuje dotychczasowe orzecznictwo NTA, przy czym za słuszną uznać należy m. i. tezę, iż kwoty, jakie nabywcom towaru komisowego komisant ustępuje z własnej prowizji na podstawie porozumienia z nabywcą, nie mają cech bonifikacji w rozumieniu art. 5 ust. ost. ustawy o podatku przemysłowym (wyrok z 5 kwietnia 1932 l. rej. 6999/29, OPA 75/32), a za bonifikatę potrącalną z podstaw wymiaru uważać należy jedynie obniżkę ceny należnej i pobranej na rzecz komitenta.

Z przytoczonej zasady wynika dalej, iż przy jednej i tej samej transakcji nie mogą równocześnie wchodzić w grę dwa podmioty, uprawnione do wyłączania bonifikacji. O ile chodzi o komisanta, decydujące znaczenie posiadać może jedynie fakt, jaką osiągnął on prowizję od komitenta, a nie sposób, w jaki ją później zużył. Takie ujęcie sprawy nie koliduje w niczym z wyrażonym powyżej poglądem, że w praktyce

życia gospodarczego instytucja bonifikacji stosowana jest również w zakresie transakcji, mających za przedmiot m. i. pełnienie usług, wykonywanie zleceń itp. W zakresie podatkowym obrotami, osiągniętymi przez tę kategorię przedsiębiorstw lub zajęć, są przypadające na ich rzecz prowizje, komisowe i inne wynagrodzenia, wobec czego ani komisant, ani pośrednik nie może jako samodzielny podmiot domagać się wyłączenia bonifikacji z podstaw wymiaru podatku przemysłowego, jeśli udziela ich kosztem sum, osiągniętych od komitenta. Chociażby więc w obrocie zwyczajowo nawet była stosowana taka praktyka, iż komisant prowizją swoją dzieli się z odbiorcą, bonifikacja tego rodzaju nie może być wyłączana z podstaw wymiaru podatku przemysłowego ze względu na kolizję z pozytywnymi przepisami ustawy w tym zakresie.

Z drugiej strony logicznym dopełnieniem tej zasady jest teza, ustalona w wyroku NTA z 23 marca 1933 l. rej. 9839/30 (OPA 333/33), podkreślająca, iż nie posiada znaczenia moment podmiotowy, tj. kto formalnie udziela bonifikacji, lecz okoliczność, na czyj rachunek odbywa się jej przyznanie. Chociażby więc bonifikaty udzielone zostały nawet za pośrednictwem osoby trzeciej, jak np. komisanta lub wspólnego biura sprzedaży — okoliczność ta nie posiada wpływu na przedmiotowe zakwalifikowanie bonifikaty, gdyż decydującą rolę odgrywa właśnie fakt, na czyj rachunek została ona faktycznie udzielona, tak, iż uszczupliła ekwiwalent, osiągnięty z tytułu sprzedaży.

III. Dochodzimy z kolei do najistotniejszego w danym wypadku zagadnienia: czy bonifikaty, nie nastręczające pod względem charakteru przedmiotowego żadnych zastrzeżeń, istotnie nie mogą być wyłączane z podstaw wymiaru podatku przemysłowego, jeśli udzielono ich p o u p ł y w i e o k r e s u p o d a t k o w e g o, w którym dokonano odnośnych transakcji. O ile idzie o skonta, NTA dotychczas nie ustalił zasady, iż wyłączenie ich jest uzależnione od faktu udzielenia ich w tym samym okresie podatkowym, w którym zawarto transakcje. Również i § 34 rozp. wykon. owo ograniczenie w płaszczyźnie czasu ustala tylko w odniesieniu do bonifikacji, nie wspominając o skontach. Ponieważ jednak, w myśl uwag sformułowanych na wstępie, skonta stanowią tylko specjalną odmianę bonifikat o ściśle określonym tytule (zapłata gotówkowa), brak byłoby faktycznych przesłanek dla odmiennego traktowania w płaszczyźnie czasu sprawy wyłączania bonifikat z jednej a skont z drugiej strony.

Dla rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia znaczenie posiadać może przede wszystkim przepis art. 4 ustawy, w myśl którego za podstawę do obliczenia podatku przemysłowego służy obrót, osiągnięty przez przedsiębiorstwo względnie zajęcie w danym roku podatkowym. Co jednak rozumieć należy przez obrót podatkowy — ustalają właściwe przepisy ustawy, z art. 5! na czele. Dlatego też art. 4 nie może być stosowany w oderwaniu od tych postanowień ustawy, które pod względem materialnym określają właśnie, jaki obrót stanowić ma podstawę wymiaru.

Jeśliby przyjąć odwrotną zasadę, iż z uwagi na wymóg czasu decydujące znaczenie posiada tylko art. 4, to w obrębie podstaw opodatkowania znalazłyby się takie kategorie obrotów, które ustawodawca właśnie postanowił wyłączyć z tych podstaw. Tak np. przedsiębiorstwo, które eksportuje swój towar i przed upływem roku podatkowego otrzymało od kontrahenta zagranicznego ekwiwalent, lecz dopiero po upływie owego roku podatkowego faktycznie uskuteczniło eksport, powinno w roku podatkowym, w którym otrzymało ów ekwiwalent, zapłacić od niego podatek. W konsekwencji zaś tezy, iż decydujące znaczenie ma wymóg czasu, nie mogłoby ono w następnym roku, w którym uskuteczniło rzeczywiście wywóz, już korzystać z ulgi w myśl art. 3 p. 15, gdyż wyłączenie z podstaw opodatkowania nie nastąpiło w tym samym okresie podatkowym, w którym osiągnięto ekwiwalent podatkowy.

Tym samym wymóg, stawiany w płaszczyźnie czasu, nie jest zgodny z podstawowymi normami ustawowymi, stanowiącymi, jakie przychody podlegają opodatkowaniu, a jakie są pod określonymi warunkami zwolnione od opodatkowania. Analogicznie przedstawia się kwestia bonifikat. Jeśli obrotem podatkowym u poszczególnych kategorii przedsiębiorstw jest przychód brutto np. osiągnięty ze sprzedaży, to wysokość owego przychodu nie może być ustalona inaczej jak przy uwzględnieniu faktycznie udzielonych opustów, tj. bonifikat. Wymóg, aby bonifikaty udzielone były w tym samym okresie podatkowym, w jakim zawarto transakcje, stwarzałby w rzeczywistości 2 kategorie podstaw wymiaru, a mianowicie 1) na zasadzie przychodu brutto w wysokości faktycznie osiągniętej, tj. z odliczeniem bonifikacji i 2) w wysokości, nie odpowiadającej przepisom art. 5 ustawy, bo obejmującej takież bonifikacje, jakkolwiek bezspornie pomniejszyły one nie tylko faktycznie zainkasowane, lecz i rachunkowo w ogóle należne sprzedawcy sumy. W ten sposób więc przedmiotem opodatkowania stałyby się pozycje, które nie stanowią przychodu ani pod względem gospodarczo-materialnym, ani w rozumieniu art. 5 ustawy.

Z art. 4 ustawy wynika jedynie, iż w każdym roku podatkowym płatnik powinien za podstawę obliczenia przyjąć obrót, jaki osiągnął w danym roku podatkowym. Nie wyklucza to wcale, iż po upływie owego roku może on domagać się zwrotu lub zarachowania nadpłaconych sum, jeśli prawidłowo prowadzonymi księgami handlowymi udowodni, iż w wyniku ostatecznego rozliczenia poszczególne pozycje przychodowe okazały się mniejsze. Fakt, iż podstawą opodatkowania jest rok podatkowy, nie daje z drugiej strony płatnikowi zgoła prawa wyłączania z podstaw opodatkowania przychodów, dodatkowo osiągniętych po upływie owego roku podatkowego a odnoszących się do transakcji, zawartych i już opodatkowanych w poprzedzającym roku. Jeśliby więc płatnik udzielił w owym poprzedzającym roku bonifikacji, w wyniku zaś ostatecznego rozliczenia nie wypłacił jej, gdyż odpadły przesłanki, które stanowiły podstawę jej przyznania, to w grę wchodzące sumy niewątpliwie powinny być opodatkowane. Identyczna zasada materialno-podatkowa, jak ta, która określa obowiązek płatnika, stanowić powinna także podstawę jego uprawnień w zakresie wyłączania bonifikat, jeśli podstawa do tego ujawni się po upływie roku podatkowego.

O względności wymogu czasu świadczy także wyrok z 27 czerwca 1935 l. rej. 237/34 (OPA 1146/35), w którym NTA uznał, iż bezwarunkowo potrącalne są wszelkie zwroty towarów bez względu na to, czy są związane z transakcjami dokonanymi w bieżącym roku podatkowym, czy też z operacjami pochodzącymi z lat poprzednich. Jakkolwiek NTA zastrzegł w tym wyroku wyraźnie, iż należność ekwiwalentowa za towar zwrócony nie ma nic wspólnego z bonifikacyjną zniżką ceny, to jednak w praktyce granica między instytucją zwrotu towaru z jednej a bonifikacjami z drugiej strony jest przeważnie płynna. Tak np. sprzedawca w wypadkach wad towaru lub trudności związanych z jego zbytem, często zamiast zgodzić się na zwrot towaru po upływie sezonu, woli raczej przyznać wydatniejszą nawet bonifikację ceny. W świetle takich i tym podobnych zjawisk życia gospodarczego podatkowa linia demarkacyjna między bonifikatami a zwrotem towaru nie wydaje się uzasadnioną.

Nie można poza tym pominąć okoliczności, iż żadne względy natury gospodarczej ani skarbowej nie przemawiają za faworyzowaniem owych zwrotów, gdyż narażają one sprzedawców na poważne nieraz komplikacje i dezorganizację produkcji. Odwrotnie znów nieuzasadnione byłoby upośledzanie bonifikat, gdyż przeważnie stanowią one premie na rzecz odbiorców za osiągnięcie zwiększonego obrotu, co z kolei stanowi podstawę zwiększonych wpływów podatkowych.

Nawiasowo nadmienić należy, iż poszczególne ustawy zagraniczne o podatku prze-

mysłowym w celu uniknięcia wszelkich kwestii spornych wyraźnie ustalają, iż płatnikowi przysługuje w późniejszych okresach zwrot sum nadpłaconych m. i. z powodu przyznania bonifikacji, a żądają jedynie, aby wykaz owych sum był doliczony do zeznania za rok podatkowy, w którym ma nastąpić wyłączenie z podstaw wymiaru (§ 18 p. 1 czechosłowackiej ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu tekstu jednolitego z 27 grudnia 1935, ogłoszonego w urze 76 Zbioru ustaw i rozp. Rep. Czechosł.).

Konkludując, należy stanąć na stanowisku, iż płatnik na podstawie dowodu w postaci prawidłowo prowadzonych ksiąg handlowych może wyłączyć bonifikatę z podstaw opodatkowania w tym roku, w którym faktycznie obniżyła ona jego ekwiwalent. Wobec tego nie może on antycypacyjnie potrącać jej w roku, w którym uskuteczniono transakcję, lecz jeszcze nie zarachowano bonifikaty, gdyż taki właśnie tryb postępowania byłby naruszeniem art. 4 ustawy. Uniezależnienie bonifikaty od wymogu czasu usunęłoby ujawniającą się w orzecznictwie NTA kolizję między art. 4 a art. 5 ustawy, ponadto zaś uchyliłoby odmienne traktowanie podatkowe skądinąd analogicznych pozycji, równoznacznych z obrotami nie osiągniętymi w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, za jakie uważać należy bonifikaty i skonta z jednej a zwroty towarów z drugiej strony.

W ten więc sposób bez stopniowania ilościowego (całkowity zwrot towaru, czy też częściowa bonifikata ceny) stałoby się zadość zasadzie, iż tzw. „nienależności" (cyt. wyżej wyrok NTA z 27 czerwca 1935 l. rej. 237/34) w ogóle nie mogą być włączane do podstaw opodatkowania, gdyż podatek nie powinien być uiszczany od obrotów nie osiągniętych i to bez względu na okoliczność natury faktycznej, czy owa „nienależność" dotyczy pełnego ekwiwalentu transakcji czy też jego części. Natomiast z uwagi na okoliczność, iż bonifikaty są instytucją przyjętą w obrocie handlowym, możnaby w miarę potrzeby w poszczególnych wątpliwych wypadkach wyjaśnić i ustalić, do jakiego terminu zwyczajowo kontrahenci rozliczają się między sobą i po upływie jakiego okresu czasu w myśl praktyki zwyczajowej przyznaje się w związku z tym bonifikacje z tytułu poprzednio zawartych transakcji. Ustalenia owe mogłyby wymóg czasu dostosować do faktycznych potrzeb i praktyk obrotu w zakresie bonifikat w węższym tego słowa znaczeniu, gdyż skonta i opusty z zasady udzielane są już przy zawarciu transakcji i powodem przyznania ich jest właśnie fakt, iż bezzwłoczne rozliczenie odbywa się w formie zapłaty gotówką.

Dr Herbert Sand

1668.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Bonifikacje i skonta, otrzymane przez przedsiębiorstwo.

Przepis art. 5 ust. ost. ustawy o podatku przemysłowym odnosi się do bonifikacji i skont przyznanych, a nie do otrzymanych przez przedsiębiorstwo, pociągnięte do opodatkowania.

Wyrok NTA z 31 maja 1935 l. rej. 10.983/32. 10.984/32 i 10.985/32 w spra-

wie firmy: Towarzystwo Handlowe dla przemysłu koksowego z ogr. por. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1926, 1928 i 1929.

. . . Zarzut naruszenia art. 5 ust. ost. ustawy o podatku przemysłowym przez wliczenie do podstaw wymiaru według stawki 5% sumy 55.875 zł 22 gr, otrzymanej przez skarżącą od komitentów za punktualne regulowanie rachunków i płacenie gotówką, uznał Trybunał za nieuzasadniony. Art. 5 ust. ost. ustawy postanawia wprawdzie, że podlegają wyłączeniu z podstaw opodatkowania m. i. bonifikacje i skonta, lecz ze związku logicznego, w jakim przepis ten pozostaje z całym cyt. ustępem, wynika niewątpliwie, że chodzi tu o skonta i bonifikacje przyznane (wypłacone), nie zaś otrzymane przez przedsiębiorstwo, pociągnięte do opodatkowania. W rozpoznawanych sprawach chodzi zaś właśnie o sumy przez skarżącą otrzymywane.

Poza tym suma kwestionowana, jak wynika ze skargi, jest specjalnym wynagrodzeniem skarżącej, wynikającym z umowy komisowej, podlega więc opodatkowaniu na zasadzie postanowienia art. 5 p. 5 ustawy. . . .

Trafność wykładni, ustalonej w powyższym wyroku, wynika z istoty bonifikacji i skont jako opustu czyli zmniejszenia sumy należnej płatnikowi (zob. glosę OPA 1667/37). Z tej też właśnie przyczyny art. 5 ust. ost. ustawy o podatku przemysłowym wyłącza bonifikacje i skonta z podstaw opodatkowania, gdyż w przeciwnym wypadku płatnik płaciłby podatek od nie osiągniętych przychodów.

Natomiast cyt. przepis oczywiście nie dotyczy tych przedsiębiorstw, które korzystają z bonifikat i skont, gdyż 1) u komisantów, pośredników itp. bonifikaty owe, zamiast uszczuplać, wprost przeciwnie zwiększają ich wynagrodzenie, zaś 2) u płatników, którzy opodatkowani są na zasadzie pełnego przychodu brutto, koszt zakupu i związane z nim elementy kalkulacyjne (cena, bonifikacje, skonta itp.) w ogóle nie stanowią podstawy wymiaru, gdyż podstawę ową (z wyjątkiem podatku w formie scalonej, uiszczanego od towarów importowanych z zagranicy — art. 37 ustawy w brzmieniu poz. 339/36 Dz. Ust.) stanowi dopiero obrót osiągnięty z transakcji aktywnych, tj. ze sprzedaży nabytych lub wyprodukowanych towarów.

Dr Herbert Sand

1669.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Prywatni dyskonterzy — świadectwo przemysłowe.

Prywatni dyskonterzy nie podpadają pod pojęcie instytucji kredytu krótkoterminowego, o których mowa w cz. II lit. A rozdz. III taryfy ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 17 listopada 1936 1 K. 601/36.

Kasacja zarzuca wyrokowi obrazę art. 360 i 379 k. p. k., art. 178 Ordynacji Podatkowej i postanowień cz. II lit. A rozdz. III p. II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym przez uznanie oskarżonego winnym prowadzenia przedsiębiorstwa — wypożyczania na procent pieniędzy bez świadectwa przemysłowego, mimo że wypożyczanie pieniędzy w prywatnym mieszkaniu, nie posiadającym cech zorganizowanego biura, może być uznane jedynie za osobiste zajęcie przemysłowe, nie podlegające obowiązkowi wykupienia świadectwa przemysłowego, jako nie wymienione w taryfie do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

Kasacja zasługuje na uwzględnienie.

Według ustalenia Sądu Okręgowego, oskarżony w swym prywatnym mieszkaniu korzystając z usług pośredników wypożyczał na procent pieniądze, po uprzednim przeprowadzeniu wywiadu o stanie wypłacalności swoich klientów. W związku z tym Sąd uznał, że przedsiębiorstwo oskarżonego posiada organizację, obracając zaś kapitałem w wysokości 60.000—80.000 zł, zgodnie z cz. II lit. A rozdz. III taryfy wymaga wykupienia świadectwa przemysłowego kat. II handl. Uzasadnienie jednak wyroku nie zawiera żadnych ustaleń co do cech zewnętrznych przedsiębiorstwa, nadających mu wyraz pewnego rodzaju organizacji. Podkreślanie, że umowy z klientami oskarżony zawierał w swym prywatnym mieszkaniu, notatki i weksle przechowywał w tym samym mieszkaniu, a przy pomocy pośredników ustalił również stan wypłacalności klientów, w najmniejszej mierze nie uzasadnia ustalenia, że przedsiębiorstwo oskarżonego posiadało organizację, bowiem przytoczone czynności oskarżonego, jak to słusznie zarzuca kasacja, stanowią treść jego działalności handlowej, a nie jej formę zewnętrzną.

Z drugiej strony przepisy cz. II lit. A rozdz. III taryfy dotyczą instytucji kredytu krótkoterminowego, do których nie mogą być zaliczone osoby fizyczne, chociażby nawet trudniące się wypożyczaniem pieniędzy w swoim prywatnym mieszkaniu. Skoro zatem wypożyczanie przez oskarżonego pieniędzy na procent nie może być uznane za przedsiębiorstwo handlowe w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. III taryfy, jako zaś zatrudnienie zarobkowe nie jest wymienione w postanowieniach tejże taryfy, to uznanie oskarżonego winnym niewykupienia świadectwa przemysłowego nie znajduje żadnego oparcia w przepisach ustawy o podatku przemysłowym, wobec czego wyrok w sprawie niniejszej ostać się nie mógł i oskarżony powinien być uniewinniony.

Ustawa o podatku przemysłowym rozróżnia w art. 5 ust. 1 p. 2 instytucje kredytu krótkoterminowego, domy bankowe i kantory wymiany, zwalniając w art. 3 p. 13

od opodatkowania operacje kredytu długoterminowego. Taryfa świadectw przemysłowych rozróżnia ponadto lombardy i zakłady kredytowe, należące do spółdzielni. W ten sposób wyczerpuje ta ustawa z jednej strony całość „przedsiębiorstw bankowych" w rozumieniu art. 1 i 7 prawa bankowego, a więc banki kredytu krótkoterminowego (art. 39 prawa bankowego), banki hipoteczne, o ile prowadzą operacje kredytu krótkoterminowego (art. 68 pr. bank.), zakłady zastawnicze (art. 5 pr. bank.), domy bankowe (art. 3) i kantory wymiany (art. 4) oraz spółdzielnie kredytowe (art. 6 pr. bank.) — z drugiej zaś strony nie podlegające przepisom prawa bankowego komunalne kasy oszczędności i kasy oszczędności z nimi zrównane oraz gminne kasy pożyczkowo-oszczędnościowe. Tekst tych przepisów ustawy o podatku przemysłowym nie obejmuje natomiast ani przedsiębiorstw handlowych, upoważnionych na podstawie zezwolenia Ministra Skarbu do wykonywania poszczególnych czynności bankowych (art. 8 pr. bank.), ani też osób prywatnych, trudniących się zarobkowo wykonywaniem takich poszczególnych czynności bankowych, w szczególności dyskontem weksli (por. co do pojęcia czynności bankowych art. 24 i 91 p. 1 pr. bank.). Oczywiście bowiem, jak podnosi omawiany wyrok SN, osoby fizyczne, trudniące się wypożyczaniem pieniędzy, nie mogą być zaliczone do „instytucji" kredytowych. Z brzmienia taryfy, w związku z przepisami prawa bankowego i innych ustaw, dotyczących organizacji kredytu, wynika jasno, że osoby fizyczne mogą wchodzić w grę przy ustalaniu obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego z działu A rozdz. III cz. II taryfy tylko jako koncesjonariusze domów bankowych, kantorów wymiany i lombardów. Zbędne więc było rozpatrywanie, czy i w jakim stopniu „przedsiębiorstwo" oskarżonego posiadało „organizację", żaden bowiem stopień organizacji takiego przedsiębiorstwa nie mógł nadać oskarżonemu charakteru „instytucji", pojęciowo nie dającego się zastosować do osoby fizycznej. Z drugiej strony nawet bardzo ograniczony stopień „organizacji" mógł nadać wykonywaniu czynności dyskonta weksli charakter przedsiębiorstwa zarobkowego w rozumieniu art. 2 § 1 kod. handl. względnie art. 1 p. a) ustawy o podatku przemysłowym. W tym kierunku bowiem wystarczy niewątpliwie stwierdzenie przeznaczenia pewnego kapitału na udzielanie pożyczek wekslowych względnie na dyskont weksli za procentem, posiadania pewnego koła klienteli, częstotliwości dokonywania operacji dyskontowych, osiągania z tych operacji stałego zysku, noszącego przy ponoszeniu pewnego ryzyka charakter zysku handlowego, jednym słowem stwierdzenie zarobkowego charakteru tych czynności. Zakwalifikowanie jednak dyskontera prywatnego jako kupca w rozumieniu kodeksu handlowego, a jego przedsiębiorstwa jako przedsiębiorstwa handlowego, względnie na zysk obliczonego, w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, nie wystarcza samo przez się do poddania go obowiązkowi wykupienia świadectwa przemysłowego i opłacania podatku przemysłowego od obrotu, a to dla braku przepisu w ustawie o podatku przemysłowym, który mógłby być w tym wypadku zastosowany. Brak ten wskazuje na to, że ustawodawca nie chciał tego rodzaju „przedsiębiorstw" poddawać opodatkowaniu, licząc się zapewne z ich nieuchwytnością i z trudnościami ustalenia cech przedsiębiorstwa. Z drugiej jednak strony rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku przemysłowym wskazuje, że pod przepisy tej ustawy podciągnięte zostały różne „przedsiębiorstwa", mające niepomiernie mniejsze znaczenie gospodarcze i uzyskujące niepomiernie mniejsze obroty niż rozpowszechnione szczególnie w niektórych ośrodkach przemysłowych przedsiębiorstwa prywatnych dyskonterów.

J. Pomianowski

1670.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż towaru komisowego obok prowadzenia handlu na własny rachunek — świadectwo przemysłowe.

Przy prowadzeniu handlu towarowego na własny rachunek, dokonywanie w tym samym pomieszczeniu sprzedaży towaru otrzymanego w komis może mieć znaczenie jedynie przy określeniu wysokości podatku obrotowego, a natomiast nie ma żadnego wpływu na obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 27 kwietnia 1936 2 K. 2168/35.

... Kasacja oskarżonego ... zarzuca, że Sąd niesłusznie uznał winę oskarżonego i przyjął obowiązek prowadzenia jego przedsiębiorstwa na podstawie świadectwa przemysłowego II kat. handl. Zarzutowi temu nie można odmówić zasadności.

Sąd wyrokujący stwierdzając, że oskarżony od początku r. 1933 prowadził w Ostrowcu drobny handel galanterią i komisową sprzedaż kapeluszy, uznał, że oskarżony miał obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego II kat. handl., a ponieważ wykupił świadectwo przemysłowe III kat., przeto dopuścił się tym przestępstwa, przewidzianego w art. 181 Ordynacji Podatkowej.

Z treści wyroku można jedynie wnosić, że Sąd opierając się na treści umowy, zawartej między oskarżonym a fabryką kapeluszy w Częstochowie, uznał, że przedsiębiorstwo oskarżonego było przedsiębiorstwem komisowym wedle cz. II lit. A rozdz. VI kat. II ust. 2 taryfy, faktycznie jednak Sąd wyrokujący wcale ani nie wyjaśnił, ani nie uzasadnił, dlaczego oskarżony miał obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego II kat. handl., skoro oskarżony prowadził jeden tylko zakład handlowy, w którym częściowo sprzedawał towar na własny rachunek, częściowo zaś komisowo.

O ile chodzi o sprzedaż towarów powierzonych oskarżonemu w komis, to ten fakt sam przez się nie uzasadnia ani obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego II kat., ani w ogóle obowiązku wykupienia oddzielnego świadectwa przemysłowego na sprzedaż komisową i w tym względzie SN w orzeczeniu z 1 czerwca 1931 1 K. 298/31 (Zb. orz. 343/31) wyraził już swój pogląd prawny przyjmując jako zasadę, że kupiec prowadzący handel towarowy na własny rachunek, o ile sprzedaje również towary powierzone mu w komis, nie ma obowiązku wykupienia oddzielnego świadectwa przemysłowego na sprzedaż komisową.

Ponieważ podatek w formie świadectwa przemysłowego ustanowiony jest nie dla każdej poszczególnej czynności handlowej, lecz dla oddzielnego zakładu handlowego, przeto przy prowadzeniu handlu towarowego na własny rachunek dokonywanie w tym samym pomieszczeniu sprzedaży towaru oddanego w komis może mieć znaczenie jedynie przy określeniu wysokości podatku obrotowego, a natomiast nie ma żadnego wpływu na obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego.

Gdy zaś znów z drugiej strony Sąd wyrokujący przy ustalaniu faktu, że oskarżony prowadził drobny handel galanterią, nie wyjaśnił wcale, jakie przedmioty Sąd zaliczył do artykułów galanteryjnych, które by zdaniem Sądu uzasadniały obowiązek oskarżonego wykupienia świadectwa przemysłowego II kat. handl., przeto brak wskazania w wyroku tych przesłanek faktycznych, którymi się Sąd kierował przy uznaniu winy oskarżonego, pozbawia instancję kasacyjną możności sprawdzenia, czy Sąd Okręgowy prawidłowo zastosował tu ustawę i czy słusznie uznał winę oskarżonego.

1671.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wywóz gruzu i innych przedmiotów bez wartości i cech towaru — świadectwo przemysłowe.

Pod umowę przewozu, związaną z przedsiębiorstwem przewozowym, nie podpada wywóz odpadków, gruzu, śmiecia i w ogóle przedmiotów, pozbawionych wszelkiej wartości dla umawiających się stron i nie będących towarem. Wywóz gruzu nie stanowi przedsiębiorstwa przewozowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 10 marca 1936 1 K. 1340/35.

...Zdaniem kasacji wywóz z terenu elektrowni warszawskiej na Powiślu gruzu w żadnym wypadku nie może być utożsamiany z przewożeniem towarów, a więc z przedsiębiorstwem przewozowym, stanowiąc zwykłe furmaństwo.

Kasacja jest słuszna, ile że w myśl art. 613 i n. kod. handl. przez umowę przewozu przewoźnik podejmuje się przewiezienia rzeczy i odpowiada za szkodę, wynikłą z utraty, ubytku lub uszkodzenia przesyłki w czasie od przyjęcia rzeczy do przewozu aż do jej wydania odbiorcy. Nie podpada oczywiście pod umowę przewozu, związaną z przedsiębiorstwem

przewozowym, wywóz odpadków, gruzu, śmiecia i w ogóle przedmiotów pozbawionych wszelkiej wartości dla umawiających się stron i nie będących towarem.

Sąd przeto, jak to słusznie twierdzi kasacja, mylnie uznał, iż wywóz gruzu stanowi przedsiębiorstwo przewozowe, wobec czego wyrok w sprawie niniejszej ostać się nie może, rozpoznanie zaś pozostałych zarzutów kasacji staje się zbędne.

1672.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednicy parcelacyjni — świadectwo przemysłowe.

1. Istotna cecha działalności pośrednictwa polega na zarobkowym przygotowaniu odnośnych transakcji dla innych celem skomunikowania dwóch kontrahentów i ułatwienia w ten sposób dojścia do skutku między stronami danego interesu, a zatem na działalności i w cudzym imieniu i na cudzy rachunek.

2. Pośrednictwo w zawieraniu umów z parcelantami podpada pod pojęcie pośrednictwa handlowego.

3. Ustawa o podatku przemysłowym opiera kwestię ustalenia obowiązku podatkowego na zawodowości spełnienia czynności, które uzasadniają przyjęcie kwalifikacji pośrednika handlowego, a okoliczność, czy te czynności są przewidziane i dopuszczalne według przepisów, regulujących tryb postępowania parcelacyjnego, nie ma znaczenia dla obowiązku podatkowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 15 maja 1936 3 K. 489/36.

... Sąd wyrokujący ustalił, że istota zajęcia przemysłowego oskarżonego polegała na dostarczaniu nabywców na parcelowane grunty, na sporządzaniu planów parcelacyjnych, na zawieraniu przedwstępnych umów z parcelantami oraz na wypełnianiu formalności potrzebnych do parcelacji itd., czyli na wykonywaniu całego szeregu tego rodzaju czynności, które dałyby się zakwalifikować jedynie jako najem usług świadczonych przez oskarżonego na rzecz dającego mu polecenia i które były niewątpliwie czynnościami analogicznymi do tych, jakie spełniają pośrednicy handlowi, objęci taryfą i wymienieni tam w cz. III lit. D ust. II lit. b).

Na tle wywodów kasacji wyłaniałaby się tylko kwestia, czy wymie-

nione czynności nadawały zajęciu oskarżonego charakter przedsiębiorstwa handlowego.

Dla rozstrzygnięcia tego pytania należy oprzeć się na dotychczasowym orzecznictwie SN, w myśl którego istotna cecha działalności pośrednictwa polega na zarobkowym przygotowaniu odnośnych transakcji dla innych celem skomunikowania dwóch kontrahentów i ułatwienia w ten sposób dojścia do skutku między stronami danego interesu, a zatem na działalności i w cudzym imieniu i na cudzy rachunek.

Oskarżony umową parcelacyjną zobowiązał się pośredniczyć w zawieraniu umów z parcelantami bez określenia z góry ilości mających być zawartymi transakcji i to przez przeprowadzenie formalności parcelacyjnych oraz przez dostarczanie nabywców, co do których dający polecenie właściciel zastrzegł sobie wybór i zobowiązał się nie wchodzić z nikim bezpośrednio w umowy sprzedaży. Z tego wynika, że oskarżony podjął się przygotowania umów, mających dojść do skutku między właścicielem a parcelantami, nie wyzbywając się ze swej strony pewnej samodzielności w działaniu i pewnego ryzyka, a więc momentów stanowiących cechy charakterystyczne w każdej czynności pośrednika przy wykonywaniu zleconych mu usług.

W świetle powyższego działalność oskarżonego winna być oczywiście skwalifikowana jako czynność pośrednika handlowego. Poruszone w kasacji okoliczności, że rozporządzenia Ministra Reform Roln. regulują swymi przepisami tryb postępowania parcelacyjnego wyłączając wszelkie pośrednictwa, ponieważ reflektanci mają się zgłaszać samorzutnie na skutek ogłoszeń, i że tym samym wspomniane przepisy rozporządzenia wyłączają rzekomo możność przyjęcia, by działalność oskarżonego mogła posiadać cechy pośrednictwa, są obojętne dla rozpoznawanej sprawy, ile że ustawa o podatku przemysłowym kwestię ustalenia obowiązku podatkowego opiera na zawodowości spełniania czynności, które uzasadniają przyjęcie kwalifikacji pośrednika handlowego a nie na kryterium, czy te czynności są przewidziane i dopuszczalne w powołanych w kasacji rozporządzeniach, regulujących tryb postępowania parcelacyjnego.

Z tych przyczyn kasacja jest nieuzasadniona i winna ulec oddaleniu.

Wyrok powyższy opiera się na ustawie o podatku przemysłowym w brzmieniu, nadanym jej nowelą z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., która w nowym tekście art. 5 p. 5 ust. 7 podaje dla celów podatku przemysłowego definicję pośrednictwa handlowego, uważając za takie działalność przedsiębiorstw i zajęć przemysłowych w imieniu i na rachunek osób trzecich. Wobec tego, że brak w powyższym określeniu jakichkolwiek ograniczeń co do przedmiotu działalności pośrednika, należy uznać, że także pośredniczenie w zawieraniu umów, dotyczących nieruchomości, mieści się w ramach tego przepisu, zatem wyrok SN nie nasuwa w tym względzie żadnych wątpliwości. Inaczej przedstawiała się ta sprawa na tle przepisów ustawy o podatku przemysło-

nione czynności nadawały zajęciu oskarżonego charakter przedsiębiorstwa handlowego.

Dla rozstrzygnięcia tego pytania należy oprzeć się na dotychczasowym orzecznictwie SN, w myśl którego istotna cecha działalności pośrednictwa polega na zarobkowym przygotowaniu odnośnych transakcji dla innych celem skomunikowania dwóch kontrahentów i ułatwienia w ten sposób dojścia do skutku między stronami danego interesu, a zatem na działalności i w cudzym imieniu i na cudzy rachunek.

Oskarżony umową parcelacyjną zobowiązał się pośredniczyć w zawieraniu umów z parcelantami bez określenia z góry ilości mających być zawartymi transakcji i to przez przeprowadzenie formalności parcelacyjnych oraz przez dostarczanie nabywców, co do których dający polecenie właściciel zastrzegł sobie wybór i zobowiązał się nie wchodzić z nikim bezpośrednio w umowy sprzedaży. Z tego wynika, że oskarżony podjął się przygotowania umów, mających dojść do skutku między właścicielem a parcelantami, nie wyzbywając się ze swej strony pewnej samodzielności w działaniu i pewnego ryzyka, a więc momentów stanowiących cechy charakterystyczne w każdej czynności pośrednika przy wykonywaniu zleconych mu usług.

W świetle powyższego działalność oskarżonego winna być oczywiście skwalifikowana jako czynność pośrednika handlowego. Poruszone w kasacji okoliczności, że rozporządzenia Ministra Reform Roln. regulują swymi przepisami tryb postępowania parcelacyjnego wyłączając wszelkie pośrednictwa, ponieważ reflektanci mają się zgłaszać samorzutnie na skutek ogłoszeń, i że tym samym wspomniane przepisy rozporządzenia wyłączają rzekomo możność przyjęcia, by działalność oskarżonego mogła posiadać cechy pośrednictwa, są obojętne dla rozpoznawanej sprawy, ile że ustawa o podatku przemysłowym kwestię ustalenia obowiązku podatkowego opiera na zawodowości spełniania czynności, które uzasadniają przyjęcie kwalifikacji pośrednika handlowego a nie na kryterium, czy te czynności są przewidziane i dopuszczalne w powołanych w kasacji rozporządzeniach, regulujących tryb postępowania parcelacyjnego.

Z tych przyczyn kasacja jest nieuzasadniona i winna ulec oddaleniu.

Wyrok powyższy opiera się na ustawie o podatku przemysłowym w brzmieniu, nadanym jej nowelą z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., która w nowym tekście art. 5 p. 5 ust. 7 podaje dla celów podatku przemysłowego definicję pośrednictwa handlowego, uważając za takie działalność przedsiębiorstw i zajęć przemysłowych w imieniu i na rachunek osób trzecich. Wobec tego, że brak w powyższym określeniu jakichkolwiek ograniczeń co do przedmiotu działalności pośrednika, należy uznać, że także pośredniczenie w zawieraniu umów, dotyczących nieruchomości, mieści się w ramach tego przepisu, zatem wyrok SN nie nasuwa w tym względzie żadnych wątpliwości. Inaczej przedstawiała się ta sprawa na tle przepisów ustawy o podatku przemysło-

wym w jej poprzednim brzmieniu (poz. 550/25 Dz. Ust.), które nie zawierało definicji pośrednictwa handlowego, wobec czego treść tego pojęcia musiała być wypełniona na podstawie przepisów dzielnicowych kodeksów handlowych. Otóż NTA, rozstrzygając przy poprzednim stanie prawnym analogiczną sprawę, związaną z obszarem mocy obowiązującej austr. kodeksu handlowego, doszedł na podstawie przepisów tego kodeksu w wyroku z 5 lutego 1930 l. rej. 1287/27 (Zb. wyr. nr 262 S) do wniosku, że pośrednicy w nabywaniu nieruchomości nie podpadają pod przepis punktu b) kat. II lit. D cz. III taryfy.

Zaznaczyć należy, że według polskiego kodeksu handlowego osoba, trudniąca się we własnym imieniu zarobkowo pośrednictwem w zawieraniu umów, dotyczących nieruchomości, jest kupcem, ponieważ kodeks nie uzależnia tego pojęcia — poza wyjątkami z art. 2 §§ 2 i 3 oraz art. 3 — od prowadzenia tylko pewnych, określonego rodzaju przedsiębiorstw. Czynności zatem takiego pośrednika, o jakich wyżej jest mowa, są czynnościami handlowymi w rozumieniu kodeksu handlowego.

Michał Małek

1673.

PODATEK OD ENERGII ELEKTRYCZNEJ.

Dostarczanie energii własnym pracownikom z tytułu pracy.

Okoliczność, że wartość energii elektrycznej, dostarczanej bez oddzielnej zapłaty pracownikom własnym z tytułu pracy (§ 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Skarbu z 3 lutego 1932 poz. 88 Dz. Ust.), włączona jest do podstawy wymiaru podatku dochodowego od uposażeń, nie uchyla zwolnienia tej energii od opodatkowania. (Teza).

Wyrok NTA z 2 grudnia 1936 l. rej. 2065/33 w sprawie Podkarpackiego Towarzystwa Elektrycznego Sp. Akc. w Borysławiu przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie państwowego podatku od energii elektrycznej.

2 Urząd Skarbowy w Drohobyczu wezwał skarżącą firmę do zapłacenia państwowego podatku od energii elektrycznej od wartości energii, dostarczonej urzędnikom i robotnikom w czasie od stycznia do końca września 1932. Odwołania, w którym firma zarzuciła, że energii elektrycznej do oświetlenia mieszkań dostarcza swym pracownikom zupełnie bezpłatnie, Izba Skarbowa I we Lwowie orzeczeniem z 22 grudnia 1932 nie uwzględniła podając w uzasadnieniu, że wartość światła elektrycznego, dostarczanego pracownikom, jest przez firmę zaliczana przy obliczaniu podatku dochodowego jako świadczenie w naturze w myśl art. 110 ustawy o podatku dochodowym do poborów tych pracowników, a zatem energia elektryczna nie może być uważana za nieodpłatnie pobieraną przez odbiorców.

wym w jej poprzednim brzmieniu (poz. 550/25 Dz. Ust.), które nie zawierało definicji pośrednictwa handlowego, wobec czego treść tego pojęcia musiała być wypełniona na podstawie przepisów dzielnicowych kodeksów handlowych. Otóż NTA, rozstrzygając przy poprzednim stanie prawnym analogiczną sprawę, związaną z obszarem mocy obowiązującej austr. kodeksu handlowego, doszedł na podstawie przepisów tego kodeksu w wyroku z 5 lutego 1930 l. rej. 1287/27 (Zb. wyr. nr 262 S) do wniosku, że pośrednicy w nabywaniu nieruchomości nie podpadają pod przepis punktu b) kat. II lit. D cz. III taryfy.

Zaznaczyć należy, że według polskiego kodeksu handlowego osoba, trudniąca się we własnym imieniu zarobkowo pośrednictwem w zawieraniu umów, dotyczących nieruchomości, jest kupcem, ponieważ kodeks nie uzależnia tego pojęcia — poza wyjątkami z art. 2 §§ 2 i 3 oraz art. 3 — od prowadzenia tylko pewnych, określonego rodzaju przedsiębiorstw. Czynności zatem takiego pośrednika, o jakich wyżej jest mowa, są czynnościami handlowymi w rozumieniu kodeksu handlowego.

Michał Małek

1673.

PODATEK OD ENERGII ELEKTRYCZNEJ.

Dostarczanie energii własnym pracownikom z tytułu pracy.

Okoliczność, że wartość energii elektrycznej, dostarczanej bez oddzielnej zapłaty pracownikom własnym z tytułu pracy (§ 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Skarbu z 3 lutego 1932 poz. 88 Dz. Ust.), włączona jest do podstawy wymiaru podatku dochodowego od uposażeń, nie uchyla zwolnienia tej energii od opodatkowania. (Teza).

Wyrok NTA z 2 grudnia 1936 l. rej. 2065/33 w sprawie Podkarpackiego Towarzystwa Elektrycznego Sp. Akc. w Borysławiu przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie państwowego podatku od energii elektrycznej.

2 Urząd Skarbowy w Drohobyczu wezwał skarżącą firmę do zapłacenia państwowego podatku od energii elektrycznej od wartości energii, dostarczonej urzędnikom i robotnikom w czasie od stycznia do końca września 1932. Odwołania, w którym firma zarzuciła, że energii elektrycznej do oświetlenia mieszkań dostarcza swym pracownikom zupełnie bezpłatnie, Izba Skarbowa I we Lwowie orzeczeniem z 22 grudnia 1932 nie uwzględniła podając w uzasadnieniu, że wartość światła elektrycznego, dostarczanego pracownikom, jest przez firmę zaliczana przy obliczaniu podatku dochodowego jako świadczenie w naturze w myśl art. 110 ustawy o podatku dochodowym do poborów tych pracowników, a zatem energia elektryczna nie może być uważana za nieodpłatnie pobieraną przez odbiorców.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Ustawa z 17 grudnia 1931 poz. 880 (tekst jednolity poz. 720/34) Dz. Ust. postanawia w art. 1, że podatkowi podlega energia elektryczna, pobierana odpłatnie. Rozporządzenie wykonawcze Ministra Skarbu z 3 lutego 1932 poz. 88 Dz. Ust. wyjaśnia bliżej ten przepis, stanowiąc w § 3 ust. 3[1]), iż w razie braku warunku odpłatności energia wolna jest od podatku, i wymieniając jako przykład wolności od podatku przypadek, kiedy energia elektryczna jest „dostarczana pracownikom własnym z tytułu pracy, o ile za te świadczenia nie jest pobierana oddzielna zapłata".

Otóż stan faktyczny, opisany w powyższym przykładzie, zachodzi niewątpliwie w spornym przypadku. Tym samym nie ma żadnej podstawy do obciążenia podatkiem energii, dostarczanej przez skarżącą firmę pracownikom. Wykładnia pojęcia odpłatności, zawarta w zaskarżonym orzeczeniu, jest już z tego względu chybiona, że ten sam stan faktyczny, który podaje w przytoczonym wyżej przykładzie rozporządzenie wykonawcze, uzasadnia włączenie wartości energii, dostarczonej pracownikowi, do podstawy wymiaru podatku od dochodu z uposażeń w myśl art. 20 i 110 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) — przykład tedy, podany w rozporządzeniu Ministra Skarbu, nie mógłby być nigdy zastosowany.

Z tych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za niezgodne z prawem i uchylił je.

1674.

PODATEK OD LOKALI.

Naczelna Izba Lekarska — zwolnienie od podatku[2].)

Naczelna Izba Lekarska korzysta ze zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali poz. 550 Dz. Ust., jako instytucja samorządowa. (Teza).

Wyrok NTA z 9 marca 1936 l. rej. 3440/35 w sprawie Naczelnej Izby Lekarskiej w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1934.

---

[1]) Tak samo § 3 ust. 3 nowego rozp. wykon. z 14 września 1934 poz. 775 Dz. Ust.

[2]) Por. co do komunalnych kas oszczędności OPA 609/34, co do Kas Chorych OPA 1436/36.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Ustawa z 17 grudnia 1931 poz. 880 (tekst jednolity poz. 720/34) Dz. Ust. postanawia w art. 1, że podatkowi podlega energia elektryczna, pobierana odpłatnie. Rozporządzenie wykonawcze Ministra Skarbu z 3 lutego 1932 poz. 88 Dz. Ust. wyjaśnia bliżej ten przepis, stanowiąc w § 3 ust. 3[1]), iż w razie braku warunku odpłatności energia wolna jest od podatku, i wymieniając jako przykład wolności od podatku przypadek, kiedy energia elektryczna jest „dostarczana pracownikom własnym z tytułu pracy, o ile za te świadczenia nie jest pobierana oddzielna zapłata".

Otóż stan faktyczny, opisany w powyższym przykładzie, zachodzi niewątpliwie w spornym przypadku. Tym samym nie ma żadnej podstawy do obciążenia podatkiem energii, dostarczanej przez skarżącą firmę pracownikom. Wykładnia pojęcia odpłatności, zawarta w zaskarżonym orzeczeniu, jest już z tego względu chybiona, że ten sam stan faktyczny, który podaje w przytoczonym wyżej przykładzie rozporządzenie wykonawcze, uzasadnia włączenie wartości energii, dostarczonej pracownikowi, do podstawy wymiaru podatku od dochodu z uposażeń w myśl art. 20 i 110 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) — przykład tedy, podany w rozporządzeniu Ministra Skarbu, nie mógłby być nigdy zastosowany.

Z tych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za niezgodne z prawem i uchylił je.

1674.

PODATEK OD LOKALI.

Naczelna Izba Lekarska — zwolnienie od podatku[2].)

Naczelna Izba Lekarska korzysta ze zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali poz. 550 Dz. Ust., jako instytucja samorządowa. (Teza).

Wyrok NTA z 9 marca 1936 l. rej. 3440/35 w sprawie Naczelnej Izby Lekarskiej w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1934.

---

[1]) Tak samo § 3 ust. 3 nowego rozp. wykon. z 14 września 1934 poz. 775 Dz. Ust.

[2]) Por. co do komunalnych kas oszczędności OPA 609/34, co do Kas Chorych OPA 1436/36.

Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie orzeczeniem z 18 kwietnia 1935 nie uwzględniła odwołania Naczelnej Izby Lekarskiej w Warszawie, w której wymieniona rekurentka na podstawie art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. domagała się zwolnienia od podatku od lokali za r. 1934 lokalu, zajmowanego przez nią w domu przy ul. Niecałej nr 1. Orzeczenie Izby Skarbowej, powołujące się na przepisy wyżej wymienionej ustawy oraz ustawy z 17 grudnia 1931 poz. 879 Dz. Ust., zostało w szczególności uzasadnione tym, że Naczelna Izba Lekarska jako instytucja zawodowa nie korzysta ze zwolnień, przewidzianych w art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, zarzucającej obrazę powyższego przepisu. Skarżąca podnosi mianowicie, że w myśl art. 1 ustawy z 15 marca 1934 poz. 275 Dz. Ust. względnie art. 1 lit. b) ustawy z 2 grudnia 1921 poz. 763 Dz. Ust. winna ona być uważana za instytucję samorządową; powołuje się ona przy tym i na przepis art. 7 ust. 1 wspomnianej ustawy z 15 marca 1934, zwalniający izby lekarskie od podatków państwowych w tym samym zakresie i w tych samych przypadkach, w jakich przewidziane są odnośne zwolnienia dla związków samorządu terytorialnego.

NTA rozważył, co następuje:

Między stronami jest niesporne, że skarżąca Izba Lekarska jest instytucją samorządową samorządu zawodowego; ten jej charakter, o ile chodzi o sporny wymiar, wynikał mianowicie z art. 1 obowiązującej w odnośnym czasie ustawy z 2 grudnia 1921 poz. 763 Dz. Ust., który uznaje Naczelną Izbę Lekarską za „samorządne urzędowe przedstawicielstwo stanu lekarskiego", (przy czym samorządowy charakter tej instytucji uznała i późniejsza ustawa). Sporna jest natomiast kwestia, czy instytucje samorządowe tego zawodowego typu podpadają pod zwolnienie podatkowe z art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali.

Otóż wymieniony przepis stanowi, że podatkowi, o którym jest mowa, nie podlegają „lokale, zajmowane przez urzędy i instytucje państwowe lub samorządowe oraz przez instytucje naukowe, oświatowe, dobroczynne i wyznaniowe, z wyjątkiem części tych lokali, odnajmowanych lub oddawanych bezpłatnie do użytkowania osobom trzecim".

Z tekstu tego przepisu, który nie zawiera żadnych ograniczeń względnie rozróżnień odnośnie do instytucji samorządowych, wynika, iż dotyczy on instytucji samorządowych w ogóle. W świetle tego przepisu nie jest usprawiedliwione stanowisko pozwanej władzy, jakoby instytucja samorządowa, której działalność ma za przedmiot nie administrację ogólną, lecz administrację w zakresie specjalnego zawodu, nie była tym przepisem objęta. Tem mniej usprawiedliwiony jest pogląd pozwanej władzy o ile

Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie orzeczeniem z 18 kwietnia 1935 nie uwzględniła odwołania Naczelnej Izby Lekarskiej w Warszawie, w której wymieniona rekurentka na podstawie art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. domagała się zwolnienia od podatku od lokali za r. 1934 lokalu, zajmowanego przez nią w domu przy ul. Niecałej nr 1. Orzeczenie Izby Skarbowej, powołujące się na przepisy wyżej wymienionej ustawy oraz ustawy z 17 grudnia 1931 poz. 879 Dz. Ust., zostało w szczególności uzasadnione tym, że Naczelna Izba Lekarska jako instytucja zawodowa nie korzysta ze zwolnień, przewidzianych w art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, zarzucającej obrazę powyższego przepisu. Skarżąca podnosi mianowicie, że w myśl art. 1 ustawy z 15 marca 1934 poz. 275 Dz. Ust. względnie art. 1 lit. b) ustawy z 2 grudnia 1921 poz. 763 Dz. Ust. winna ona być uważana za instytucję samorządową; powołuje się ona przy tym i na przepis art. 7 ust. 1 wspomnianej ustawy z 15 marca 1934, zwalniający izby lekarskie od podatków państwowych w tym samym zakresie i w tych samych przypadkach, w jakich przewidziane są odnośne zwolnienia dla związków samorządu terytorialnego.

NTA rozważył, co następuje:

Między stronami jest niesporne, że skarżąca Izba Lekarska jest instytucją samorządową samorządu zawodowego; ten jej charakter, o ile chodzi o sporny wymiar, wynikał mianowicie z art. 1 obowiązującej w odnośnym czasie ustawy z 2 grudnia 1921 poz. 763 Dz. Ust., który uznaje Naczelną Izbę Lekarską za „samorządne urzędowe przedstawicielstwo stanu lekarskiego", (przy czym samorządowy charakter tej instytucji uznała i późniejsza ustawa). Sporna jest natomiast kwestia, czy instytucje samorządowe tego zawodowego typu podpadają pod zwolnienie podatkowe z art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali.

Otóż wymieniony przepis stanowi, że podatkowi, o którym jest mowa, nie podlegają „lokale, zajmowane przez urzędy i instytucje państwowe lub samorządowe oraz przez instytucje naukowe, oświatowe, dobroczynne i wyznaniowe, z wyjątkiem części tych lokali, odnajmowanych lub oddawanych bezpłatnie do użytkowania osobom trzecim".

Z tekstu tego przepisu, który nie zawiera żadnych ograniczeń względnie rozróżnień odnośnie do instytucji samorządowych, wynika, iż dotyczy on instytucji samorządowych w ogóle. W świetle tego przepisu nie jest usprawiedliwione stanowisko pozwanej władzy, jakoby instytucja samorządowa, której działalność ma za przedmiot nie administrację ogólną, lecz administrację w zakresie specjalnego zawodu, nie była tym przepisem objęta. Tem mniej usprawiedliwiony jest pogląd pozwanej władzy o ile

chodzi o tego rodzaju instytucje jak Naczelna Izba Lekarska, której zadania nie ograniczają się ściśle do spraw wewnętrzno-zawodowych, lecz w myśl wyżej już powołanego art. 1 p. b) ustawy z 2 grudnia 1921 wyrażają się we współdziałaniu z urzędami państwowymi i samorządowymi w sprawach zdrowia publicznego na obszarze Państwa.

Chybione jest przy tym powoływanie się władzy pozwanej (w odpowiedzi na skargę) na § 5 p. 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z 14 września 1934 poz. 772 Dz. Ust. W wypadku bowiem niniejszego wymiaru, dokonanego, jak wynika z akt, w lutym 1934, przepis ten jako późniejszy nie mógł normować odnośnej sytuacji prawnej podatnika, a — jak widać z treści zaskarżonego orzeczenia — w rzeczywistości też nie był uwzględniony przy rozstrzyganiu niniejszego sporu.

W tym stanie rzeczy, orzekając w granicach sporu i uznając za zbędne rozpoznawanie podniesionej w skardze kwestii wolności podatkowej strony skarżącej z tytułu przepisu art. 7 ust. 1 ustawy z 15 marca 1934, NTA zaskarżone orzeczenie uchylił z powodu niezgodności z ustawą.

Jak ustalić pojęcie prawne samorządu, skoro nie posiadamy legalnej definicji tego pojęcia w naszym prawie pozytywnym? Zajmowała się określeniem istoty samorządu przede wszystkim nauka niemiecka, Anglicy bowiem i Francuzi nie posługują się terminem samorządu (angielski selfgovernment oznacza w ogóle ustrój, w którym naród sam się rządzi w przeciwieństwie do monarchii absolutnej). Samorząd był naprzód wysuwany jako postulat polityczny — niezależności związku komunalnego w stosunku do władzy państwowej. W tym znaczeniu politycznym ograniczało się pierwotnie pojęcie samorządu do instytucji komunalnych. „Właśnie dlatego — pisze znakomity teoretyk prawa administracyjnego Otto Mayer — że tak wielką rolę odgrywa tutaj moment polityczny, nauka prawa miała mało pociechy z pojęcia samorządu" (O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, II wyd., t. 2, str. 642—643). Na stanowisku, że samorząd oznacza związki komunalne, stały u nas władze skarbowe oraz w dawniejszych orzeczeniach, dotyczących zwolnień od podatków, NTA. Jeszcze w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 14 września 1934, w sprawie wykonania ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali, w § 5 czytamy: „przez samorząd rozumie się samorząd terytorialny".

Samorząd jest formą decentralizacji, która polega na powierzeniu sprawowania administracji organom decydującym samodzielnie, nie podporządkowanym hierarchicznie wyższym władzom. We współczesnym państwie to przerwanie łańcucha hierarchicznej zależności, który cechuje administrację rządową, następuje dzięki obdarzeniu danej instytucji administracyjnej własną wolą (w znaczeniu prawnym) czyli przez nadanie osobowości prawnej. Powstaje wszakże pytanie, czy każda instytucja, będąca osobą prawną, wyposażona w imperium, jest instytucją samorządową. Samorząd można by określić, w razie pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, jako sprawowanie wyodrębnionej części administracji publicznej przez osoby prawne we własnym imieniu pod ustawowo ograniczonym nadzorem władz państwowych.

Jeżeli szukać rozwiązania tej kwestii nie na drodze rozważań teoretycznych, lecz pozytywnego ustawodawstwa, to oprzeć się można tylko na tekstach konstytucji. Z nich wyprowadza się wniosek, że konstytucja zna tylko dwie formy sprawowania admini-

chodzi o tego rodzaju instytucje jak Naczelna Izba Lekarska, której zadania nie ograniczają się ściśle do spraw wewnętrzno-zawodowych, lecz w myśl wyżej już powołanego art. 1 p. b) ustawy z 2 grudnia 1921 wyrażają się we współdziałaniu z urzędami państwowymi i samorządowymi w sprawach zdrowia publicznego na obszarze Państwa.

Chybione jest przy tym powoływanie się władzy pozwanej (w odpowiedzi na skargę) na § 5 p. 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z 14 września 1934 poz. 772 Dz. Ust. W wypadku bowiem niniejszego wymiaru, dokonanego, jak wynika z akt, w lutym 1934, przepis ten jako późniejszy nie mógł normować odnośnej sytuacji prawnej podatnika, a — jak widać z treści zaskarżonego orzeczenia — w rzeczywistości też nie był uwzględniony przy rozstrzyganiu niniejszego sporu.

W tym stanie rzeczy, orzekając w granicach sporu i uznając za zbędne rozpoznawanie podniesionej w skardze kwestii wolności podatkowej strony skarżącej z tytułu przepisu art. 7 ust. 1 ustawy z 15 marca 1934, NTA zaskarżone orzeczenie uchylił z powodu niezgodności z ustawą.

Jak ustalić pojęcie prawne samorządu, skoro nie posiadamy legalnej definicji tego pojęcia w naszym prawie pozytywnym? Zajmowała się określeniem istoty samorządu przede wszystkim nauka niemiecka, Anglicy bowiem i Francuzi nie posługują się terminem samorządu (angielski selfgovernment oznacza w ogóle ustrój, w którym naród sam się rządzi w przeciwieństwie do monarchii absolutnej). Samorząd był naprzód wysuwany jako postulat polityczny — niezależności związku komunalnego w stosunku do władzy państwowej. W tym znaczeniu politycznym ograniczało się pierwotnie pojęcie samorządu do instytucji komunalnych. „Właśnie dlatego — pisze znakomity teoretyk prawa administracyjnego Otto Mayer — że tak wielką rolę odgrywa tutaj moment polityczny, nauka prawa miała mało pociechy z pojęcia samorządu" (O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, II wyd., t. 2, str. 642—643). Na stanowisku, że samorząd oznacza związki komunalne, stały u nas władze skarbowe oraz w dawniejszych orzeczeniach, dotyczących zwolnień od podatków, NTA. Jeszcze w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 14 września 1934, w sprawie wykonania ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali, w § 5 czytamy: „przez samorząd rozumie się samorząd terytorialny".

Samorząd jest formą decentralizacji, która polega na powierzeniu sprawowania administracji organom decydującym samodzielnie, nie podporządkowanym hierarchicznie wyższym władzom. We współczesnym państwie to przerwanie łańcucha hierarchicznej zależności, który cechuje administrację rządową, następuje dzięki obdarzeniu danej instytucji administracyjnej własną wolą (w znaczeniu prawnym) czyli przez nadanie osobowości prawnej. Powstaje wszakże pytanie, czy każda instytucja, będąca osobą prawną, wyposażona w imperium, jest instytucją samorządową. Samorząd można by określić, w razie pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, jako sprawowanie wyodrębnionej części administracji publicznej przez osoby prawne we własnym imieniu pod ustawowo ograniczonym nadzorem władz państwowych.

Jeżeli szukać rozwiązania tej kwestii nie na drodze rozważań teoretycznych, lecz pozytywnego ustawodawstwa, to oprzeć się można tylko na tekstach konstytucji. Z nich wyprowadza się wniosek, że konstytucja zna tylko dwie formy sprawowania admini-

stracji — przez organa rządowe i przez związki samorządowe i że innych form być nie może. M. zd. przy interpretowaniu konstytucji należy rozróżniać przepisy, które mają charakter norm imperatywnych pozytywnych, od postanowień mających charakter zapowiedzi programowych i ustalania wytycznych. Art. 72 ust. 2 konstytucji z r. 1935 mówi: „Administrację państwową sprawuje: a) administracja rządowa, b) samorząd terytorialny, c) samorząd gospodarczy". Sądzę, że jak z art. 70 — „powołuje się Sąd Najwyższy do spraw sądowych cywilnych i karnych" nie można wyprowadzić wniosku, że inne niższe instancje sądowe nie powinny być tworzone, tak samo z brzmienia art. 72 nie wynika, że inne formy administracji są niedopuszczalne, lecz tylko, że mają istnieć wymienione formy. Przypomnę tutaj nawiasowo, że funkcje administracyjne mogą być czasami zlecane instytucjom i osobom prywatnym. Bank Polski, spółka akcyjna, zajmuje się emisją ustawowych środków płatniczych, a więc wykonywa funkcję, będącą w zasadzie wyłącznym prawem państwa. Koncesjonowane przedsiębiorstwa użyteczności publicznej spełniają czynności administracji publicznej. Dozór nad kotłami parowymi powierzono specjalnym prywatnym stowarzyszeniom dozoru kotłów; Główny Urząd Miar może powierzyć legalizację narzędzi mierniczych instytucjom naukowym. Naczelnik ochotniczej straży pożarnej przy pożarach obejmuje kierownictwo akcji ratunkowej, a każdy obowiązany jest podporządkować się zarządzeniom, wydawanym w związku z tą akcją (art. 24 ustawy z 13 marca 1934 o ochronie przed pożarami poz. 365 Dz. Ust.). Również strażnicy polni i leśni wykonywają pewne czynności administracji publicznej, chociaż jednocześnie znajdują się w stosunku prawno-prywatnym do właściciela — pracodawcy.

Wracając do organizacji, których wyłącznym zadaniem jest trwałe sprawowanie administracji publicznej, należy mieć na uwadze, że administrację sprawują również samoistne zakłady publiczne, posiadające osobowość prawną (np. Powszechny Zakład Ubezpieczeń Wzajemnych, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, komunalne kasy oszczędności); jest to również forma decentralizacji. Jeżeli przyjąć podaną wyżej definicję samorządu, i te samoistne zakłady byłyby instytucjami samorządowymi. Rozróżnialibyśmy wówczas dwa zasadnicze typy samorządu: związki (korporacje), posiadające członków (samorząd w ciaśniejszym znaczeniu) i samoistne zakłady. Gdyby zaś w określeniu samorządu zaznaczyć, że samorząd ma formę korporacji, wówczas należałoby wyodrębnić w osobną grupę te zakłady. Cytowany O. Mayer nie używa dla form administracji nierządowej terminu samorząd, lecz „administracja posiadająca zdolność prawną" (rechtsfähige Verwaltungen), obejmując tym terminem związki komunalne, inne korporacje prawno-publiczne oraz samoistne zakłady.

Jeżeli się wychodzi z założenia, że konstytucja kwietniowa w sposób wyczerpujący ustaliła formy instytucji administracyjnych, trzebaby te zakłady samoistne włączyć do kategorii administracji rządowej lub samorządowej. Zd. m. z art. 76 konstytucji („Dla poszczególnych dziedzin życia gospodarczego powołuje się samorząd gospodarczy, obejmujący izby rolnicze, przemysłowo-handlowe, rzemieślnicze, pracy, wolnych zawodów oraz i n n e z r z e s z e n i a p u b l i c z n o - p r a w n e") wynika, że konstytucja uznaje za samorząd tylko korporacje publiczno-prawne, a nie zakłady. Dalsza trudność powstaje przy interpretacji, co rozumie konstytucja pod pojęciem samorządu gospodarczego. Ujmuje go niewątpliwie bardzo szeroko, bo wymienia izby „wolnych zawodów" (a więc izby lekarskie, rady adwokackie), których główne i bezpośrednie zadania nie są natury gospodarczej. Ale czy uważa za samorząd gospodarczy np. spółki drogowe, spółki wodne, związki wałowe itp., które właśnie mają

stracji — przez organa rządowe i przez związki samorządowe i że innych form być nie może. M. zd. przy interpretowaniu konstytucji należy rozróżniać przepisy, które mają charakter norm imperatywnych pozytywnych, od postanowień mających charakter zapowiedzi programowych i ustalania wytycznych. Art. 72 ust. 2 konstytucji z r. 1935 mówi: „Administrację państwową sprawuje: a) administracja rządowa, b) samorząd terytorialny, c) samorząd gospodarczy". Sądzę, że jak z art. 70 — „powołuje się Sąd Najwyższy do spraw sądowych cywilnych i karnych" nie można wyprowadzić wniosku, że inne niższe instancje sądowe nie powinny być tworzone, tak samo z brzmienia art. 72 nie wynika, że inne formy administracji są niedopuszczalne, lecz tylko, że mają istnieć wymienione formy. Przypomnę tutaj nawiasowo, że funkcje administracyjne mogą być czasami zlecane instytucjom i osobom prywatnym. Bank Polski, spółka akcyjna, zajmuje się emisją ustawowych środków płatniczych, a więc wykonywa funkcję, będącą w zasadzie wyłącznym prawem państwa. Koncesjonowane przedsiębiorstwa użyteczności publicznej spełniają czynności administracji publicznej. Dozór nad kotłami parowymi powierzono specjalnym prywatnym stowarzyszeniom dozoru kotłów; Główny Urząd Miar może powierzyć legalizację narzędzi mierniczych instytucjom naukowym. Naczelnik ochotniczej straży pożarnej przy pożarach obejmuje kierownictwo akcji ratunkowej, a każdy obowiązany jest podporządkować się zarządzeniom, wydawanym w związku z tą akcją (art. 24 ustawy z 13 marca 1934 o ochronie przed pożarami poz. 365 Dz. Ust.). Również strażnicy polni i leśni wykonywają pewne czynności administracji publicznej, chociaż jednocześnie znajdują się w stosunku prawno-prywatnym do właściciela — pracodawcy.

Wracając do organizacji, których wyłącznym zadaniem jest trwałe sprawowanie administracji publicznej, należy mieć na uwadze, że administrację sprawują również samoistne zakłady publiczne, posiadające osobowość prawną (np. Powszechny Zakład Ubezpieczeń Wzajemnych, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, komunalne kasy oszczędności); jest to również forma decentralizacji. Jeżeli przyjąć podaną wyżej definicję samorządu, i te samoistne zakłady byłyby instytucjami samorządowymi. Rozróżnialibyśmy wówczas dwa zasadnicze typy samorządu: związki (korporacje), posiadające członków (samorząd w ciaśniejszym znaczeniu) i samoistne zakłady. Gdyby zaś w określeniu samorządu zaznaczyć, że samorząd ma formę korporacji, wówczas należałoby wyodrębnić w osobną grupę te zakłady. Cytowany O. Mayer nie używa dla form administracji nierządowej terminu samorząd, lecz „administracja posiadająca zdolność prawną" (rechtsfähige Verwaltungen), obejmując tym terminem związki komunalne, inne korporacje prawno-publiczne oraz samoistne zakłady.

Jeżeli się wychodzi z założenia, że konstytucja kwietniowa w sposób wyczerpujący ustaliła formy instytucji administracyjnych, trzebaby te zakłady samoistne włączyć do kategorii administracji rządowej lub samorządowej. Zd. m. z art. 76 konstytucji („Dla poszczególnych dziedzin życia gospodarczego powołuje się samorząd gospodarczy, obejmujący izby rolnicze, przemysłowo-handlowe, rzemieślnicze, pracy, wolnych zawodów oraz i n n e z r z e s z e n i a p u b l i c z n o - p r a w n e") wynika, że konstytucja uznaje za samorząd tylko korporacje publiczno-prawne, a nie zakłady. Dalsza trudność powstaje przy interpretacji, co rozumie konstytucja pod pojęciem samorządu gospodarczego. Ujmuje go niewątpliwie bardzo szeroko, bo wymienia izby „wolnych zawodów" (a więc izby lekarskie, rady adwokackie), których główne i bezpośrednie zadania nie są natury gospodarczej. Ale czy uważa za samorząd gospodarczy np. spółki drogowe, spółki wodne, związki wałowe itp., które właśnie mają

na oku interesy bezpośrednie gospodarcze swych członków nawet w większej mierze niż izby rolnicze lub handlowo-przemysłowe, które są przede wszystkim reprezentacją zawodową pewnych grup gospodarczych? Sądzę, że te spółki są „innymi zrzeszeniami publiczno-prawnymi", chociaż można by również twierdzić, że miano raczej na myśli nie zrzeszenia, obejmujące osoby zainteresowane w danym przedsięwzięciu (np. budowie drogi), lecz zrzeszenia, reprezentujące mniejsze odcinki życia gospodarczego (cechy rzemieślnicze, zrzeszenia przemysłowe — według noweli do prawa przemysłowego z 10 marca 1934 poz. 350 Dz. Ust.).

Wyrok NTA oparł się na wyraźnym brzmieniu ustawy, która izby lekarskie określa jako „samorządne urzędowe przedstawicielstwo stanu lekarskiego", nie wchodził przeto w ustalanie pojęcia samorządu. Obecny stan prawny co do zwolnienia od podatku od lokali izb lekarskich jest niewątpliwy. Dekret Prezydenta z 14 listopada 1935 o podatku od lokali, w porównaniu z uchyloną ustawą z r. 1926, ogranicza w pewnej mierze przywilej wolności od podatku organizacji samorządowych, gdyż zamiast wyrażenia „lokale, zajmowane przez urzędy i instytucje państwowe lub samorządowe" używa wyrażenia „lokale, zajmowane przez urzędy państwowe lub samorządowe". Z drugiej wszakże strony z konstytucji kwietniowej wynikało jasno, że obok samorządu terytorialnego istnieje samorząd gospodarczy. Dlatego rozporządzenie wykonawcze z 20 kwietnia 1936 poz. 258 Dz. Ust., w przeciwstawieniu do rozporządzenia wykonawczego z 14 września 1934 poz. 772 Dz. Ust., stwierdza, że „przez urzędy samorządowe rozumie się urzędy samorządu terytorialnego i gospodarczego", a — jak zaznaczyłem — art. 76 konstytucji wyjaśnia, że samorząd gospodarczy obejmuje izby wolnych zawodów, czyli również izby lekarskie.

B. Wasiutyński

1675.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: Dyrekcje Lasów Państwowych — obowiązek podatkowy[1]).

Dyrekcja Lasów Państwowych nie podpada pod pojęcie władz i urzędów państwowych w rozumieniu art. 10 p. 2 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 17 stycznia 1936 l. rej. 2309/33 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Wilnie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Wilnie w przedmiocie opłaty na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego od pojazdu mechanicznego.

---

[1]) Por. co do elektrowni i gazowni miejskich OPA 773/34, co do miejskich przedsiębiorstw przewozowych OPA 774/34, co do piekarni miejskiej OPA 1532/36, co do uniwersytetów OPA 611/34.

na oku interesy bezpośrednie gospodarcze swych członków nawet w większej mierze niż izby rolnicze lub handlowo-przemysłowe, które są przede wszystkim reprezentacją zawodową pewnych grup gospodarczych? Sądzę, że te spółki są „innymi zrzeszeniami publiczno-prawnymi", chociaż można by również twierdzić, że miano raczej na myśli nie zrzeszenia, obejmujące osoby zainteresowane w danym przedsięwzięciu (np. budowie drogi), lecz zrzeszenia, reprezentujące mniejsze odcinki życia gospodarczego (cechy rzemieślnicze, zrzeszenia przemysłowe — według noweli do prawa przemysłowego z 10 marca 1934 poz. 350 Dz. Ust.).

Wyrok NTA oparł się na wyraźnym brzmieniu ustawy, która izby lekarskie określa jako „samorządne urzędowe przedstawicielstwo stanu lekarskiego", nie wchodził przeto w ustalanie pojęcia samorządu. Obecny stan prawny co do zwolnienia od podatku od lokali izb lekarskich jest niewątpliwy. Dekret Prezydenta z 14 listopada 1935 o podatku od lokali, w porównaniu z uchyloną ustawą z r. 1926, ogranicza w pewnej mierze przywilej wolności od podatku organizacji samorządowych, gdyż zamiast wyrażenia „lokale, zajmowane przez u r z ę d y i i n s t y t u c j e państwowe lub samorządowe" używa wyrażenia „lokale, zajmowane przez u r z ę d y państwowe lub samorządowe". Z drugiej wszakże strony z konstytucji kwietniowej wynikało jasno, że obok samorządu terytorialnego istnieje samorząd gospodarczy. Dlatego rozporządzenie wykonawcze z 20 kwietnia 1936 poz. 258 Dz. Ust., w przeciwstawieniu do rozporządzenia wykonawczego z 14 września 1934 poz. 772 Dz. Ust., stwierdza, że „przez urzędy samorządowe rozumie się urzędy samorządu terytorialnego i gospodarczego", a — jak zaznaczyłem — art. 76 konstytucji wyjaśnia, że samorząd gospodarczy obejmuje izby wolnych zawodów, czyli również izby lekarskie.

B. Wasiutyński

1675.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: Dyrekcje Lasów Państwowych — obowiązek podatkowy[1]).

Dyrekcja Lasów Państwowych nie podpada pod pojęcie władz i urzędów państwowych w rozumieniu art. 10 p. 2 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 17 stycznia 1936 l. rej. 2309/33 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Wilnie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Wilnie w przedmiocie opłaty na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego od pojazdu mechanicznego.

---

[1]) Por. co do elektrowni i gazowni miejskich OPA 773/34, co do miejskich przedsiębiorstw przewozowych OPA 774/34, co do piekarni miejskiej OPA 1532/36, co do uniwersytetów OPA 611/34.

Magistrat m. Wilna na podstawie art. 6 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. wymierzył opłatę od samochodu osobowego, należącego do Dyrekcji Lasów Państwowych w Wilnie, za r. 1932/33 w kwocie 760 zł.

Odwołania od tego wymiaru, w którym Dyrekcja zarzuciła, iż stanowiąc urząd państwowy nie podlega obowiązkowi opłaty w myśl art. 10 ustawy z 3 lutego 1931, nie uwzględnił wileński Urząd Wojewódzki orzeczeniem z 30 listopada 1932 z tych motywów, że w ustawie skarbowej z 18 marca 1932 poz. 175 Dz. Ust., w preliminarzu budżetowym na r. 1932/33 Lasy Państwowe figurują jako przedsiębiorstwa państwowe, z przedsiębiorstw zaś państwowych w myśl ust. 3 art. 10 cyt. ustawy wolne są od opłat na Państwowy Fundusz Drogowy jedynie „Polskie Koleje Państwowe" i „Polska Poczta, Telegraf i Telefon".

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie wraz z odpowiedzią władzy pozwanej, NTA rozważył, co następuje:

Sporne w sprawie jest jedynie zagadnienie, czy Dyrekcja Lasów Państwowych podpada pod pojęcie urzędu lub władzy w rozumieniu p. 2 art. 10 ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust.

Otóż strony procesowe nie twierdzą, by Dyrekcji Lasów Państwowych jakiś pozytywny przepis ustawowy nadał charakter władzy lub urzędu państwowego, gdyż istotnie takiego przepisu nie ma. Ustawa z 3 lutego 1931 również nie podaje dla własnych celów definicji określeń „władze" i „urzędy". Należy przeto uznać, że ustawa używa tych wyrazów w znaczeniu ogólnym, a więc łączy pojęcie to z uprawnieniem wydawania orzeczeń i zarządzeń, wiążących na zewnątrz, względnie ze spełnianiem pewnego przedmiotowego, czy też terytorialnie wydzielonego zakresu funkcji państwowych. Władzą więc lub urzędem jest organ administracji państwowej, sprawującej funkcje prawno-publiczne, natomiast organ powołany do zadań, obracających się w ramach gospodarki natury prywatnoprawnej, nie ma cech władzy lub urzędu.

Otóż lasy państwowe stanowią bezsprzecznie część składową majątku państwowego. Majątek ten posiada państwo na zasadach prawa prywatnego. Na to wskazuje rozwój pojęcia majątku państwowego. W nauce skarbowości nie ma sporu co do charakteru dochodów z gospodarki lasowej państwowej, a mianowicie, że są to dochody zarobkowe, a zatem dochody natury prywatno-prawnej. Z tej okoliczności należy snuć wniosek, że Dyrekcja Lasów Państwowych, stanowiąca w myśl §§ 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1079 Dz. Ust. (art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 661 Dz. Ust.)

Magistrat m. Wilna na podstawie art. 6 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. wymierzył opłatę od samochodu osobowego, należącego do Dyrekcji Lasów Państwowych w Wilnie, za r. 1932/33 w kwocie 760 zł.

Odwołania od tego wymiaru, w którym Dyrekcja zarzuciła, iż stanowiąc urząd państwowy nie podlega obowiązkowi opłaty w myśl art. 10 ustawy z 3 lutego 1931, nie uwzględnił wileński Urząd Wojewódzki orzeczeniem z 30 listopada 1932 z tych motywów, że w ustawie skarbowej z 18 marca 1932 poz. 175 Dz. Ust., w preliminarzu budżetowym na r. 1932/33 Lasy Państwowe figurują jako przedsiębiorstwa państwowe, z przedsiębiorstw zaś państwowych w myśl ust. 3 art. 10 cyt. ustawy wolne są od opłat na Państwowy Fundusz Drogowy jedynie „Polskie Koleje Państwowe" i „Polska Poczta, Telegraf i Telefon".

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie wraz z odpowiedzią władzy pozwanej, NTA rozważył, co następuje:

Sporne w sprawie jest jedynie zagadnienie, czy Dyrekcja Lasów Państwowych podpada pod pojęcie urzędu lub władzy w rozumieniu p. 2 art. 10 ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust.

Otóż strony procesowe nie twierdzą, by Dyrekcji Lasów Państwowych jakiś pozytywny przepis ustawowy nadał charakter władzy lub urzędu państwowego, gdyż istotnie takiego przepisu nie ma. Ustawa z 3 lutego 1931 również nie podaje dla własnych celów definicji określeń „władze" i „urzędy". Należy przeto uznać, że ustawa używa tych wyrazów w znaczeniu ogólnym, a więc łączy pojęcie to z uprawnieniem wydawania orzeczeń i zarządzeń, wiążących na zewnątrz, względnie ze spełnianiem pewnego przedmiotowego, czy też terytorialnie wydzielonego zakresu funkcji państwowych. Władzą więc lub urzędem jest organ administracji państwowej, sprawującej funkcje prawno-publiczne, natomiast organ powołany do zadań, obracających się w ramach gospodarki natury prywatno-prawnej, nie ma cech władzy lub urzędu.

Otóż lasy państwowe stanowią bezsprzecznie część składową majątku państwowego. Majątek ten posiada państwo na zasadach prawa prywatnego. Na to wskazuje rozwój pojęcia majątku państwowego. W nauce skarbowości nie ma sporu co do charakteru dochodów z gospodarki lasowej państwowej, a mianowicie, że są to dochody zarobkowe, a zatem dochody natury prywatno-prawnej. Z tej okoliczności należy snuć wniosek, że Dyrekcja Lasów Państwowych, stanowiąca w myśl §§ 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1079 Dz. Ust. (art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 661 Dz. Ust.)

jeden z organów, przez które Ministerstwo Rolnictwa sprawuje administrację lasów państwowych, nie ma cech organu administracji publicznej.

Pogląd ten popiera zresztą także polskie prawo budżetowe, ujęte w ramy ustaw skarbowych, a w szczególności ustawy z 18 marca 1932 poz. 175 Dz. Ust. Według bowiem załącznika do tej ustawy, zawierającego preliminarz budżetowy na r. 1932/33, administracja lasów państwowych nie figuruje w grupie „A. Administracja", a zatem nie jest zaliczona w skład administracji publicznej, lecz wchodzi w skład grupy „B. Przedsiębiorstwa" (część 12, Ministerstwo Rolnictwa).

Obojętna jest dla spornego zagadnienia okoliczność, jaki charakter przysługuje urzędnikom administracji lasów państwowych, a w szczególności nie zmienia jej zasadniczego charakteru nawet okoliczność, że ich stosunek służbowy ma charakter publiczno-prawny (§ 17 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1079 Dz. Ust.), gdyż nie ma żadnych prawnych podstaw do uznania, aby o charakterze instytucji decydował sam rodzaj stosunku służbowego jej pracowników.

W myśl powyższych rozważań dojść należało do wniosku, że Dyrekcja Lasów Państwowych nie może być zaliczona do władz lub urzędów, o których mowa w p. 2 art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust., a w dalszej konsekwencji, że pojazdy mechaniczne, do niej należące, nie są wolne od opłat na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Na pytanie, czy Dyrekcja Lasów Państwowych stanowi urząd po myśli ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym, NTA w wyroku z 17 stycznia 1936 l. rej. 2309/33 dał odpowiedź przeczącą. Punktem wyjścia przytoczonych przez Trybunał powodów tego orzeczenia jest twierdzenie, iż skoro nie ma przepisu prawa, który by Dyrekcji Lasów Państwowych nadawał charakter urzędu państwowego, to nie ma też podstawy prawnej do uznawania jej za urząd. Innymi słowy, według zdania Trybunału kwalifikacja Dyrekcji Lasów jako urzędu państwowego winna być dopiero udowodniona. Zasadność takiego stanowiska wydaje się jednak wątpliwa. Jeżeli chodzi o instytucję zarządzaną przez Ministra, stanowiącą organ rządu, służącą wyłącznie celom państwowym, której urzędnicy pełnią służbę o charakterze publiczno-prawnym, która nie jest wydzielonym z gospodarstwa państwowego, osobnym podmiotem prawnym, lecz stanowi nierozerwalny człon tegoż gospodarstwa, to wszelka presumpcja przemawia za przyznaniem tej instytucji charakteru urzędu i raczej stan przeciwny musiałby być dowiedziony. Zresztą kwalifikacja Dyrekcji Lasów Państwowych jako urzędu państwowego wynika pozytywnie z brzmienia §§ 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1079 Dz. Ust. o organizacji administracji lasów państwowych (art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 661 Dz. Ust.), obowiązującego, albowiem nie uchylonego przez dekret z 30 września 1936 poz. 533 Dz. Ust. Według § 1 tego rozporządzenia administracja lasów państwowych uznana zostaje za gałąź administracji państwowej, a według § 2 Dyrekcja Lasów Państwowych jest jednym z organów, przez które Minister Rolnictwa sprawuje administrację lasów państwowych.

jeden z organów, przez które Ministerstwo Rolnictwa sprawuje administrację lasów państwowych, nie ma cech organu administracji publicznej.

Pogląd ten popiera zresztą także polskie prawo budżetowe, ujęte w ramy ustaw skarbowych, a w szczególności ustawy z 18 marca 1932 poz. 175 Dz. Ust. Według bowiem załącznika do tej ustawy, zawierającego preliminarz budżetowy na r. 1932/33, administracja lasów państwowych nie figuruje w grupie „A. Administracja", a zatem nie jest zaliczona w skład administracji publicznej, lecz wchodzi w skład grupy „B. Przedsiębiorstwa" (część 12, Ministerstwo Rolnictwa).

Obojętna jest dla spornego zagadnienia okoliczność, jaki charakter przysługuje urzędnikom administracji lasów państwowych, a w szczególności nie zmienia jej zasadniczego charakteru nawet okoliczność, że ich stosunek służbowy ma charakter publiczno-prawny (§ 17 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1079 Dz. Ust.), gdyż nie ma żadnych prawnych podstaw do uznania, aby o charakterze instytucji decydował sam rodzaj stosunku służbowego jej pracowników.

W myśl powyższych rozważań dojść należało do wniosku, że Dyrekcja Lasów Państwowych nie może być zaliczona do władz lub urzędów, o których mowa w p. 2 art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust., a w dalszej konsekwencji, że pojazdy mechaniczne, do niej należące, nie są wolne od opłat na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Na pytanie, czy Dyrekcja Lasów Państwowych stanowi urząd po myśli ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym, NTA w wyroku z 17 stycznia 1936 l. rej. 2309/33 dał odpowiedź przeczącą. Punktem wyjścia przytoczonych przez Trybunał powodów tego orzeczenia jest twierdzenie, iż skoro nie ma przepisu prawa, który by Dyrekcji Lasów Państwowych nadawał charakter urzędu państwowego, to nie ma też podstawy prawnej do uznawania jej za urząd. Innymi słowy, według zdania Trybunału kwalifikacja Dyrekcji Lasów jako urzędu państwowego winna być dopiero udowodniona. Zasadność takiego stanowiska wydaje się jednak wątpliwa. Jeżeli chodzi o instytucję zarządzaną przez Ministra, stanowiącą organ rządu, służącą wyłącznie celom państwowym, której urzędnicy pełnią służbę o charakterze publiczno-prawnym, która nie jest wydzielonym z gospodarstwa państwowego, osobnym podmiotem prawnym, lecz stanowi nierozerwalny człon tegoż gospodarstwa, to wszelka presumpcja przemawia za przyznaniem tej instytucji charakteru urzędu i raczej stan przeciwny musiałby być dowiedziony. Zresztą kwalifikacja Dyrekcji Lasów Państwowych jako urzędu państwowego wynika pozytywnie z brzmienia §§ 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1079 Dz. Ust. o organizacji administracji lasów państwowych (art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 661 Dz. Ust.), obowiązującego, albowiem nie uchylonego przez dekret z 30 września 1936 poz. 533 Dz. Ust. Według § 1 tego rozporządzenia administracja lasów państwowych uznana zostaje za gałąź administracji państwowej, a według § 2 Dyrekcja Lasów Państwowych jest jednym z organów, przez które Minister Rolnictwa sprawuje administrację lasów państwowych.

Na przepisy te powołuje się nawet wyrok Trybunału, ale z powołania tego właściwych konsekwencji nie wyciąga.

Dwa są motywy, na których opiera się wyrok. Według pierwszego z nich Dyrekcja Lasów nie może być uznana za urząd, ponieważ charakter jej działalności jest gospodarczy, prywatno-prawny, a ustawa z 3 lutego 1931, zdaniem wyroku, używa wyrazu urząd „w znaczeniu ogólnym, a więc łączy pojęcie to z uprawnieniem wydawania orzeczeń i zarządzeń, wiążących na zewnątrz, względnie ze spełnianiem pewnego przedmiotowego, czy też terytorialnie wydzielonego zakresu funkcji państwowych". Z formalnego punktu widzenia zaznaczyć wypada, że definicja powyższa nie wynika z żadnej ustawy, jest zatem czysto doktrynalna. Ale gdyby ją uznać, należałoby stwierdzić, że Dyrekcja Lasów Państwowych podane w tym określeniu kryterium całkowicie wytrzymuje, gdyż spełnia pewien przedmiotowo i terytorialnie wydzielony zakres funkcji państwa (por. w tym duchu orzeczenie SN z 16 lipca 1924 OSP IV 31).

Drugim argumentem, na którym wspiera się wyrok, jest powołanie się na budżet. W istocie, w budżecie lasy państwowe pomieszczone są nie w dziale administracji, ale w dziale przedsiębiorstw. Czy jednak budżet może rozstrzygać o charakterze prawnym instytucji państwowych? Na pytanie to trudno udzielić odpowiedzi twierdzącej. Wprawdzie budżet jest formalnie ustawą, ale in merito ustawą nie jest, gdyż nie stwarza norm ogólnych, określających stosunki prawne, ale tylko zawiera upoważnienia udzielone rządowi do ponoszenia wydatków. To też konstytucja traktuje prawo budżetowe odrębnie od kompetencji ustawodawczej Sejmu. Nie podobna uznać, aby budżet mógł, obok upoważnienia na ponoszenie wydatków, stwarzać samodzielne normy prawne, w szczególności nadające ten czy inny charakter instytucjom państwowym. Chociaż budżet wyłącza lasy z administracji państwowej i zalicza je do przedsiębiorstw, to jednak takie postawienie kwestii ma znaczenie tylko dla celów budżetowych; natomiast dla istoty sprawy, tj. dla określenia charakteru prawnego Dyrekcji Lasów pozostaje wyłącznie rozstrzygającym cytowany przepis ustawodawczy (§ 1 rozp. z 30 grudnia 1924 względnie art. 1 rozp. z 3 grudnia 1930), z którym zgodnie lasy państwowe stanowią gałąź administracji państwa.

Wyrok Trybunału rozprawia się pokrótce z kwestią, jaki wpływ ma charakter publiczno-prawny służby urzędników leśnych na ustalenie charakteru samej administracji leśnej i wpływu takiego nie uznaje. Ta teza negatywna musi jednak nasuwać wątpliwości. Skoro urzędnicy są urzędnikami publicznymi, to sprzecznością w założeniu wydaje się twierdzenie, że instytucja, w której służą, jest zakładem prywatno-gospodarczym. Gdy służba urzędników jest prawno-publiczna, to powołanie ich na tę służbę nie może być zawarciem kontraktu prywatnego, ale stosunek służbowy nawiązuje się przez nominację o charakterze publiczno-prawnym. Czy można przypuścić, aby zarząd instytucji, w danym wypadku Dyrekcji Lasów, dokonywując takiego publiczno-prawnego aktu był sam pozbawiony prawno-publicznego charakteru? Podobnie ma się rzecz ze zwalnianiem urzędników, z wymierzaniem kar porządkowych i dyscyplinarnych itd. Wszystko to są akty działalności publiczno-prawnej i trudno uznać, aby zakład prywatno-gospodarczy mógł być takiej działalności podmiotem.

Niezależnie od takiej czy innej kwalifikacji prawnej Dyrekcji Lasów Państwowych, nie wydaje się, aby pociągnięcie jej do opłaty na rzecz Funduszu Drogowego, co stanowi przedmiot danej sprawy, było zasadne. Racją zwolnienia władz i urzędów państwowych od tej opłaty nie może być imperium służące urzędowi i w ogóle jego charakter publiczno-prawny, gdyż uiszczanie opłaty na Fundusz Drogowy zupełnie nie sprzeciwia się sprawowaniu przez urząd funkcji publicznych. Za jedyną rację można uważać po prostu chęć zaoszczędzenia Skarbowi wydatku, a raczej nawet chęć unik-

Na przepisy te powołuje się nawet wyrok Trybunału, ale z powołania tego właściwych konsekwencji nie wyciąga.

Dwa są motywy, na których opiera się wyrok. Według pierwszego z nich Dyrekcja Lasów nie może być uznana za urząd, ponieważ charakter jej działalności jest gospodarczy, prywatno-prawny, a ustawa z 3 lutego 1931, zdaniem wyroku, używa wyrazu urząd „w znaczeniu ogólnym, a więc łączy pojęcie to z uprawnieniem wydawania orzeczeń i zarządzeń, wiążących na zewnątrz, względnie ze spełnianiem pewnego przedmiotowego, czy też terytorialnie wydzielonego zakresu funkcji państwowych". Z formalnego punktu widzenia zaznaczyć wypada, że definicja powyższa nie wynika z żadnej ustawy, jest zatem czysto doktrynalna. Ale gdyby ją uznać, należałoby stwierdzić, że Dyrekcja Lasów Państwowych podane w tym określeniu kryterium całkowicie wytrzymuje, gdyż spełnia pewien przedmiotowo i terytorialnie wydzielony zakres funkcji państwa (por. w tym duchu orzeczenie SN z 16 lipca 1924 OSP IV 31).

Drugim argumentem, na którym wspiera się wyrok, jest powołanie się na budżet. W istocie, w budżecie lasy państwowe pomieszczone są nie w dziale administracji, ale w dziale przedsiębiorstw. Czy jednak budżet może rozstrzygać o charakterze prawnym instytucji państwowych? Na pytanie to trudno udzielić odpowiedzi twierdzącej. Wprawdzie budżet jest formalnie ustawą, ale in merito ustawą nie jest, gdyż nie stwarza norm ogólnych, określających stosunki prawne, ale tylko zawiera upoważnienia udzielone rządowi do ponoszenia wydatków. To też konstytucja traktuje prawo budżetowe odrębnie od kompetencji ustawodawczej Sejmu. Nie podobna uznać, aby budżet mógł, obok upoważnienia na ponoszenie wydatków, stwarzać samodzielne normy prawne, w szczególności nadające ten czy inny charakter instytucjom państwowym. Chociaż budżet wyłącza lasy z administracji państwowej i zalicza je do przedsiębiorstw, to jednak takie postawienie kwestii ma znaczenie tylko dla celów budżetowych; natomiast dla istoty sprawy, tj. dla określenia charakteru prawnego Dyrekcji Lasów pozostaje wyłącznie rozstrzygającym cytowany przepis ustawodawczy (§ 1 rozp. z 30 grudnia 1924 względnie art. 1 rozp. z 3 grudnia 1930), z którym zgodnie lasy państwowe stanowią gałąź administracji państwa.

Wyrok Trybunału rozprawia się pokrótce z kwestią, jaki wpływ ma charakter publiczno-prawny służby urzędników leśnych na ustalenie charakteru samej administracji leśnej i wpływu takiego nie uznaje. Ta teza negatywna musi jednak nasuwać wątpliwości. Skoro urzędnicy są urzędnikami publicznymi, to sprzecznością w założeniu wydaje się twierdzenie, że instytucja, w której służą, jest zakładem prywatno-gospodarczym. Gdy służba urzędników jest prawno-publiczna, to powołanie ich na tę służbę nie może być zawarciem kontraktu prywatnego, ale stosunek służbowy nawiązuje się przez nominację o charakterze publiczno-prawnym. Czy można przypuścić, aby zarząd instytucji, w danym wypadku Dyrekcji Lasów, dokonywując takiego publiczno-prawnego aktu był sam pozbawiony prawno-publicznego charakteru? Podobnie ma się rzecz ze zwalnianiem urzędników, z wymierzaniem kar porządkowych i dyscyplinarnych itd. Wszystko to są akty działalności publiczno-prawnej i trudno uznać, aby zakład prywatno-gospodarczy mógł być takiej działalności podmiotem.

Niezależnie od takiej czy innej kwalifikacji prawnej Dyrekcji Lasów Państwowych, nie wydaje się, aby pociągnięcie jej do opłaty na rzecz Funduszu Drogowego, co stanowi przedmiot danej sprawy, było zasadne. Racją zwolnienia władz i urzędów państwowych od tej opłaty nie może być imperium służące urzędowi i w ogóle jego charakter publiczno-prawny, gdyż uiszczanie opłaty na Fundusz Drogowy zupełnie nie sprzeciwia się sprawowaniu przez urząd funkcji publicznych. Za jedyną rację można uważać po prostu chęć zaoszczędzenia Skarbowi wydatku, a raczej nawet chęć unik-

nięcia zbędnego przelewania pieniędzy skarbowych do funduszu państwowego przez tenże Skarb dotowanego (ust. 5 art. 2 ustawy o Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931). Gdy tak jest, to równie dobrze racja ta stosuje się do kas administracji leśnej jak i wszelkich innych kas skarbowych.

Stanisław Bukowiecki

1676.

OPŁATY STEMPLOWE.

Kupno przedsiębiorstwa.

Kupno całego przedsiębiorstwa nie podpada pod przepis art. 67 p. 1 u. o. s. także i wówczas, gdy ono ma ten sam przedmiot, co przedsiębiorstwo nabywcy. (Teza)[1].

Wyrok NTA z 25 czerwca 1936 l. rej. 8715/34 w sprawie Stanisława Cylkowskiego w Bydgoszczy przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Kontraktem quaestionis nabył Stanisław Cylkowski, właściciel hurtowni drogeryjnej, całe przedsiębiorstwo firmy „Hadroga" Hurtownia i Wytwórnia Artykułów Drogeryjnych i Aptekarskich Sp. Akc. w Bydgoszczy, z prawem używania dotychczasowej firmy. W skład sprzedanego przedsiębiorstwa wchodziły: a) nieruchomość w Bydgoszczy, b) urządzenie biurowe i ubikacji handlowych, zajmowanych przez „Hadrogę" i przez nią do prowadzenia przedsiębiorstwa używanych, c) samochód ciężarowy i osobowy oraz wszelkie przybory transportowe (wchodzące dotychczas w zakres prowadzonego przedsiębiorstwa), d) zapasy towarów łącznie z materiałami opakunkowymi, w zakres przedsiębiorstwa wchodzące, e) należności od dłużników przedsiębiorstwa oraz wszelkie inne należności Sp. Akc. „Hadroga" od osób trzecich z jakiegokolwiek bądź tytułu (w akcie zaznaczono, że należności te powstały łącznie z prowadzeniem firmy „Hadroga").

Jest niesporne między stronami, że nabycie nieruchomości podlega opłacie stemplowej według stawki 4%, spór natomiast toczy się co do kwoty 210.000 zł, przedstawiającej według aktu część ceny kupna za ruchomości (10.000 zł) oraz towary i wierzytelności (200.000 zł).

Art. 66 u. o. s. (zastosowany przez władzę) i art. 67 tej ustawy

---

[1]) Por. OPA 1677/37.

nięcia zbędnego przelewania pieniędzy skarbowych do funduszu państwowego przez tenże Skarb dotowanego (ust. 5 art. 2 ustawy o Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931). Gdy tak jest, to równie dobrze racja ta stosuje się do kas administracji leśnej jak i wszelkich innych kas skarbowych.

Stanisław Bukowiecki

1676.

OPŁATY STEMPLOWE.

Kupno przedsiębiorstwa.

Kupno całego przedsiębiorstwa nie podpada pod przepis art. 67 p. 1 u. o. s. także i wówczas, gdy ono ma ten sam przedmiot, co przedsiębiorstwo nabywcy. (Teza)[1].

Wyrok NTA z 25 czerwca 1936 l. rej. 8715/34 w sprawie Stanisława Cylkowskiego w Bydgoszczy przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Kontraktem quaestionis nabył Stanisław Cylkowski, właściciel hurtowni drogeryjnej, całe przedsiębiorstwo firmy „Hadroga" Hurtownia i Wytwórnia Artykułów Drogeryjnych i Aptekarskich Sp. Akc. w Bydgoszczy, z prawem używania dotychczasowej firmy. W skład sprzedanego przedsiębiorstwa wchodziły: a) nieruchomość w Bydgoszczy, b) urządzenie biurowe i ubikacji handlowych, zajmowanych przez „Hadrogę" i przez nią do prowadzenia przedsiębiorstwa używanych, c) samochód ciężarowy i osobowy oraz wszelkie przybory transportowe (wchodzące dotychczas w zakres prowadzonego przedsiębiorstwa), d) zapasy towarów łącznie z materiałami opakunkowymi, w zakres przedsiębiorstwa wchodzące, e) należności od dłużników przedsiębiorstwa oraz wszelkie inne należności Sp. Akc. „Hadroga" od osób trzecich z jakiegokolwiek bądź tytułu (w akcie zaznaczono, że należności te powstały łącznie z prowadzeniem firmy „Hadroga").

Jest niesporne między stronami, że nabycie nieruchomości podlega opłacie stemplowej według stawki 4%, spór natomiast toczy się co do kwoty 210.000 zł, przedstawiającej według aktu część ceny kupna za ruchomości (10.000 zł) oraz towary i wierzytelności (200.000 zł).

Art. 66 u. o. s. (zastosowany przez władzę) i art. 67 tej ustawy

---

[1]) Por. OPA 1677/37.

(którego zastosowania domaga się strona skarżąca) zamieszczone są w dziale ustawy, dotyczącym sprzedaży i zamiany rzeczy ruchomych. Pierwszy z tych artykułów głosi, że opłacie stemplowej w wysokości 1% podlegają pisma, stwierdzające umowę sprzedaży... rzeczy ruchomych, nie wyłączając dostawy oraz przelewu (cesji) wierzytelności i innych praw, — drugi (art. 67), że spośród pism, wymienionych w art. 66, wyjątek stanowią pisma, stwierdzające: 1) umowę o sprzedaż rzeczy ruchomych..., którą bądź sprzedawca, bądź kupujący zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo od tego podatku zwolnionego; pisma te podlegają opłacie w wysokości 0,2%. Pozwana władza odmówiła odnośnie do ruchomości zastosowania stawki z art. 67 p. 1 u. o. s. z uwagi na to, że pismo quaestionis dotyczy sprzedaży całego przedsiębiorstwa, a sprzedaż taka, jako nie wchodząca w zakres stałych czynności danego przedsiębiorstwa, nie podpada pod pojęcie sprzedaży, o której mowa w powyższym przepisie prawnym.

Otóż NTA już w wyroku z 22 maja 1935 l. rej. 6478/33, 6479/33[1]) orzekł, że ustawa o opłatach stemplowych, mówiąc w art. 67 p. 1 o umowach, zawieranych w zakresie przedsiębiorstwa, mogła mieć na uwadze tylko umowy, dotyczące tej działalności danego przedsiębiorstwa, która stanowi treść tego przedsiębiorstwa, tj. dla której dane przedsiębiorstwo zostało utworzone. Tej atoli działalności nie dotyczy oczywiście stwierdzona pismem quaestionis umowa o sprzedaż całego przedsiębiorstwa, zawarta między kontrahentami o zakresie przedsiębiorstwa, obejmującym hurtownię drogeryjną, względnie hurtownię i wytwórnię artykułów drogeryjnych i aptekarskich. Taka sprzedaż może pozostawać w związku pośrednim z zakresem przedsiębiorstwa, taki jednak związek nie uzasadnia zastosowalności wyjątkowego przepisu art. 67 p. 1 u. o. s.

Jeśli tedy pozwana władza nie uwzględniła żądania odwołania, by zastosowano do pisma quaestionis wspomniany ostatnio przepis prawny, to Trybunał nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1677.

OPŁATY STEMPLOWE.

Sprzedaż budynku, wystawionego na cudzym gruncie dla celu przemijającego. — Kupno przedsiębiorstwa a kupno towaru.

1. Okoliczność, że budynek został wystawiony dla celu przemija-

---

[1]) OPA 1208/35.

(którego zastosowania domaga się strona skarżąca) zamieszczone są w dziale ustawy, dotyczącym sprzedaży i zamiany rzeczy ruchomych. Pierwszy z tych artykułów głosi, że opłacie stemplowej w wysokości 1% podlegają pisma, stwierdzające umowę sprzedaży... rzeczy ruchomych, nie wyłączając dostawy oraz przelewu (cesji) wierzytelności i innych praw, — drugi (art. 67), że spośród pism, wymienionych w art. 66, wyjątek stanowią pisma, stwierdzające: 1) umowę o sprzedaż rzeczy ruchomych..., którą bądź sprzedawca, bądź kupujący zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo od tego podatku zwolnionego; pisma te podlegają opłacie w wysokości 0,2%. Pozwana władza odmówiła odnośnie do ruchomości zastosowania stawki z art. 67 p. 1 u. o. s. z uwagi na to, że pismo quaestionis dotyczy sprzedaży całego przedsiębiorstwa, a sprzedaż taka, jako nie wchodząca w zakres stałych czynności danego przedsiębiorstwa, nie podpada pod pojęcie sprzedaży, o której mowa w powyższym przepisie prawnym.

Otóż NTA już w wyroku z 22 maja 1935 l. rej. 6478/33, 6479/33[1]) orzekł, że ustawa o opłatach stemplowych, mówiąc w art. 67 p. 1 o umowach, zawieranych w zakresie przedsiębiorstwa, mogła mieć na uwadze tylko umowy, dotyczące tej działalności danego przedsiębiorstwa, która stanowi treść tego przedsiębiorstwa, tj. dla której dane przedsiębiorstwo zostało utworzone. Tej atoli działalności nie dotyczy oczywiście stwierdzona pismem quaestionis umowa o sprzedaż całego przedsiębiorstwa, zawarta między kontrahentami o zakresie przedsiębiorstwa, obejmującym hurtownię drogeryjną, względnie hurtownię i wytwórnię artykułów drogeryjnych i aptekarskich. Taka sprzedaż może pozostawać w związku pośrednim z zakresem przedsiębiorstwa, taki jednak związek nie uzasadnia zastosowalności wyjątkowego przepisu art. 67 p. 1 u. o. s.

Jeśli tedy pozwana władza nie uwzględniła żądania odwołania, by zastosowano do pisma quaestionis wspomniany ostatnio przepis prawny, to Trybunał nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1677.

OPŁATY STEMPLOWE.

Sprzedaż budynku, wystawionego na cudzym gruncie dla celu przemijającego. — Kupno przedsiębiorstwa a kupno towaru.

1. **Okoliczność, że budynek został wystawiony dla celu przemija-**

---

[1]) OPA 1208/35.

jącego, jak również okoliczność, że stoi na cudzym gruncie, nie odejmują mu same przez się charakteru rzeczy nieruchomej w rozumieniu art. 12 u. o. s.

2. W razie kupna przedsiębiorstwa kwota, określona w umowie jako cena kupna towaru, nie może być uważana za cenę kupna przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 15 maja 1936 l. rej. 11.324/32 w sprawie Pomorskiego Stowarzyszenia Rolniczo-Handlowego Spółdz. z ogr. odp. w Toruniu przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Umową z 27 sierpnia 1927 Pomorskie Stowarzyszenie Rolniczo-Handlowe Spółdzielnia z ogr. odp. w Toruniu przejęło od Pomorskiego Syndykatu Rolniczego Sp. Akc. w Toruniu sklep przy ul. Prostej 18/20 oraz magazyn na dworcu Toruń — Mokre wraz ze znajdującymi się tam towarami, wszelkimi platformami, wagami, dźwigarami, taczkami i innymi rzeczami, służącymi do prowadzenia przedsiębiorstwa. Cena za przejęte towary została ustalona na 257.151,03 zł, zaś cena za przejęty od Syndykatu magazyn na Dworcu Toruń — Mokre na 10.000 zł. Magazyn ten został wystawiony na gruntach dzierżawionych od Dyrekcji Kolei. Wreszcie według umowy Spółdzielnia przejęła od Syndykatu na etat własny, z dniem objęcia sklepu i magazynu, pracowników, zajętych w sklepie i magazynie, na warunkach, na jakich byli zaangażowani przez Syndykat, względnie na warunkach w dniu 1 lipca 1927. Poza tym umowa powyższa zawiera postanowienia, normujące stosunki pomiędzy Spółdzielnią, Syndykatem i Spółką Akcyjną Handlowo-Rolniczą „Kooprolna" w Warszawie. Umowa została podpisana przez Spółdzielnię, Syndykat i „Kooprolną".

Urząd Skarbowy w Toruniu orzeczeniem z 1 kwietnia 1932 wymierzył od powyższej umowy Spółdzielni solidarnie z innymi kontrahentami opłatę stemplową, a to od ceny kupna towaru w kwocie 257.151,03 zł — w wysokości 1% (art. 66 u. o. s.), zaś od ceny kupna magazynu w kwocie 10.000 zł opłatę w wysokości 4% (art. 52 i 58 u. o. s.) oraz podwyżkę stemplową z art. 42 u. o. s. w kwocie 12.188 zł. Opłata stemplowa wraz z podwyżką wyniosła 14.869,36 zł.

W odwołaniu zarzuciła Spółdzielnia, że tak ona jak i Syndykat są instytucjami rolniczo-handlowymi, wobec czego dana transakcja wchodziła w zakres oraz była wynikiem ich działalności handlowej, a zatem w myśl „art. 72 lit. a)" u. o. s. umowa podlega opłacie stemplowej 0,2%, która też została uiszczona, że drewniany, prowizoryczny magazyn, stojący na obcym gruncie, jest ruchomością, ponieważ zaś transakcja tym magazynem była wynikiem sprzedaży remanentu towarów, przeto i od kwoty 10.000 zł należało pobrać opłatę w wysokości 0,2%. Do odwołania dołą-

jącego, jak również okoliczność, że stoi na cudzym gruncie, nie odejmują mu same przez się charakteru rzeczy nieruchomej w rozumieniu art. 12 u. o. s.

2. W razie kupna przedsiębiorstwa kwota, określona w umowie jako cena kupna towaru, nie może być uważana za cenę kupna przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 15 maja 1936 l. rej. 11.324/32 w sprawie Pomorskiego Stowarzyszenia Rolniczo-Handlowego Spółdz. z ogr. odp. w Toruniu przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Umową z 27 sierpnia 1927 Pomorskie Stowarzyszenie Rolniczo-Handlowe Spółdzielnia z ogr. odp. w Toruniu przejęło od Pomorskiego Syndykatu Rolniczego Sp. Akc. w Toruniu sklep przy ul. Prostej 18/20 oraz magazyn na dworcu Toruń — Mokre wraz ze znajdującymi się tam towarami, wszelkimi platformami, wagami, dźwigarami, taczkami i innymi rzeczami, służącymi do prowadzenia przedsiębiorstwa. Cena za przejęte towary została ustalona na 257.151,03 zł, zaś cena za przejęty od Syndykatu magazyn na Dworcu Toruń — Mokre na 10.000 zł. Magazyn ten został wystawiony na gruntach dzierżawionych od Dyrekcji Kolei. Wreszcie według umowy Spółdzielnia przejęła od Syndykatu na etat własny, z dniem objęcia sklepu i magazynu, pracowników, zajętych w sklepie i magazynie, na warunkach, na jakich byli zaangażowani przez Syndykat, względnie na warunkach w dniu 1 lipca 1927. Poza tym umowa powyższa zawiera postanowienia, normujące stosunki pomiędzy Spółdzielnią, Syndykatem i Spółką Akcyjną Handlowo-Rolniczą „Kooprolna" w Warszawie. Umowa została podpisana przez Spółdzielnię, Syndykat i „Kooprolną".

Urząd Skarbowy w Toruniu orzeczeniem z 1 kwietnia 1932 wymierzył od powyższej umowy Spółdzielni solidarnie z innymi kontrahentami opłatę stemplową, a to od ceny kupna towaru w kwocie 257.151,03 zł — w wysokości 1% (art. 66 u. o. s.), zaś od ceny kupna magazynu w kwocie 10.000 zł opłatę w wysokości 4% (art. 52 i 58 u. o. s.) oraz podwyżkę stemplową z art. 42 u. o. s. w kwocie 12.188 zł. Opłata stemplowa wraz z podwyżką wyniosła 14.869,36 zł.

W odwołaniu zarzuciła Spółdzielnia, że tak ona jak i Syndykat są instytucjami rolniczo-handlowymi, wobec czego dana transakcja wchodziła w zakres oraz była wynikiem ich działalności handlowej, a zatem w myśl „art. 72 lit. a)" u. o. s. umowa podlega opłacie stemplowej 0,2%, która też została uiszczona, że drewniany, prowizoryczny magazyn, stojący na obcym gruncie, jest ruchomością, ponieważ zaś transakcja tym magazynem była wynikiem sprzedaży remanentu towarów, przeto i od kwoty 10.000 zł należało pobrać opłatę w wysokości 0,2%. Do odwołania dołą-

czyła Spółdzielnia zaświadczenie Syndykatu, stwierdzające, że sporna transakcja nie miała charakteru normalnej sprzedaży, gdyż Syndykat odstąpił Spółdzielni remanent towarowy bez zarobku, a to z tego względu, że Syndykat zakupił cały ten remanent w swoim czasie według zlecenia względnie zapotrzebowania Spółdzielni. Na żądanie władz skarbowych wyjaśniła dodatkowo Spółdzielnia, że najem składowiska, na którym został wybudowany magazyn, opiera się na umowie z 28 października 1930, czynsz najmu wynosi 421,20 zł kwartalnie, że najem ustaje za 3-miesięcznym wypowiedzeniem. Na pozostawienie magazynu na wynajętym składowisku musi być uzyskiwane co kwartał zezwolenie władz kolejowych za opłatą 42,50 zł, inaczej władze te mają prawo usunąć magazyn. W tych warunkach magazyn — szopa musi być uważany za ruchomość. Nadto wyjaśniła Spółdzielnia, że sporną umową nie nabyła przedsiębiorstwa, lecz tylko towar.

Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania, uznając wymiar opłaty stemplowej oraz podwyżki za uzasadniony przepisami powołanymi w nakazie płatniczym oraz przepisami art. 6, 12 i 33 u. o. s. W uzasadnieniu zaznaczyła władza pozwana, że wyrazy „w zakresie swego przedsiębiorstwa", użyte w p. 1 art. 67 i w p. a) art. 72 u. o. s., oznaczają czynności zwyczajne, ciągle powtarzające się w odstępach krótszych lub dłuższych, bez których prowadzenie przedsiębiorstwa nie jest możliwe. Natomiast nie należą do zakresu przedsiębiorstwa czynności jednorazowe, jak w przedmiotowym wypadku kupno sklepu z towarem i ruchomościami. W tych warunkach wymiar opłaty stemplowej według 1% stawki jest uzasadniony przepisami art. 66 u. o. s., gdyż w zakres przedsiębiorstwa handlowego odwołującej się Spółdzielni nie wchodzi nabywanie i sprzedaż sklepów, jako czynności powtarzających się w pewnych odstępach czasu, bez których normalne prowadzenie przedsiębiorstwa nie byłoby możliwe. że przedmiotowe kupno jest czynnością jednorazową, przygodną, stwierdza fakt przejęcia przez Spółdzielnię na swój etat pracowników, zajętych w sklepie i magazynie. Co do magazynu — szopy zaznaczyła władza pozwana, że w myśl art. 12 u. o. s. przepisy tej ustawy o rzeczach nieruchomych stosuje się m. i. do gruntów oraz przedmiotów z nimi złączonych, jak budynków, przy czym obojętną jest rzeczą, czy budynek ten stoi na gruncie własnym czy też dzierżawionym. Wobec tego wymiar 4% opłaty stemplowej jest uzasadniony i bez znaczenia musi pozostać okoliczność, iż w razie niezapłacenia czynszu właściciel gruntu ma prawo usunąć budynek. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Podniesiony w skardze zarzut obrazy art. 12, 52, 58 względnie 66 u. o. s., popełnionej przez wymiar opłaty stemplowej według 4% stawki

czyła Spółdzielnia zaświadczenie Syndykatu, stwierdzające, że sporna transakcja nie miała charakteru normalnej sprzedaży, gdyż Syndykat odstąpił Spółdzielni remanent towarowy bez zarobku, a to z tego względu, że Syndykat zakupił cały ten remanent w swoim czasie według zlecenia względnie zapotrzebowania Spółdzielni. Na żądanie władz skarbowych wyjaśniła dodatkowo Spółdzielnia, że najem składowiska, na którym został wybudowany magazyn, opiera się na umowie z 28 października 1930, czynsz najmu wynosi 421,20 zł kwartalnie, że najem ustaje za 3-miesięcznym wypowiedzeniem. Na pozostawienie magazynu na wynajętym składowisku musi być uzyskiwane co kwartał zezwolenie władz kolejowych za opłatą 42,50 zł, inaczej władze te mają prawo usunąć magazyn. W tych warunkach magazyn — szopa musi być uważany za ruchomość. Nadto wyjaśniła Spółdzielnia, że sporną umową nie nabyła przedsiębiorstwa, lecz tylko towar.

Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania, uznając wymiar opłaty stemplowej oraz podwyżki za uzasadniony przepisami powołanymi w nakazie płatniczym oraz przepisami art. 6, 12 i 33 u. o. s. W uzasadnieniu zaznaczyła władza pozwana, że wyrazy „w zakresie swego przedsiębiorstwa", użyte w p. 1 art. 67 i w p. a) art. 72 u. o. s., oznaczają czynności zwyczajne, ciągle powtarzające się w odstępach krótszych lub dłuższych, bez których prowadzenie przedsiębiorstwa nie jest możliwe. Natomiast nie należą do zakresu przedsiębiorstwa czynności jednorazowe, jak w przedmiotowym wypadku kupno sklepu z towarem i ruchomościami. W tych warunkach wymiar opłaty stemplowej według 1% stawki jest uzasadniony przepisami art. 66 u. o. s., gdyż w zakres przedsiębiorstwa handlowego odwołującej się Spółdzielni nie wchodzi nabywanie i sprzedaż sklepów, jako czynności powtarzających się w pewnych odstępach czasu, bez których normalne prowadzenie przedsiębiorstwa nie byłoby możliwe. że przedmiotowe kupno jest czynnością jednorazową, przygodną, stwierdza fakt przejęcia przez Spółdzielnię na swój etat pracowników, zajętych w sklepie i magazynie. Co do magazynu — szopy zaznaczyła władza pozwana, że w myśl art. 12 u. o. s. przepisy tej ustawy o rzeczach nieruchomych stosuje się m. i. do gruntów oraz przedmiotów z nimi złączonych, jak budynków, przy czym obojętną jest rzeczą, czy budynek ten stoi na gruncie własnym czy też dzierżawionym. Wobec tego wymiar 4% opłaty stemplowej jest uzasadniony i bez znaczenia musi pozostać okoliczność, iż w razie niezapłacenia czynszu właściciel gruntu ma prawo usunąć budynek. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Podniesiony w skardze zarzut obrazy art. 12, 52, 58 względnie 66 u. o. s., popełnionej przez wymiar opłaty stemplowej według 4% stawki

od ceny nabycia magazynu — szopy, należało uznać za nietrafny. Jak to już bowiem NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 18 grudnia 1931 l. rej. 6118/29 (Zb. wyr. nr 517 S)[1]) — fakt, iż budynek wystawiono dla celu przemijającego, nie odejmuje mu sam przez się charakteru rzeczy nieruchomej, a okoliczność, iż budynek stoi na cudzym gruncie, jest również bez znaczenia, gdyż ustawa o opłatach stemplowych w art. 12 nie czyni różnicy między budynkiem złączonym z gruntem własnym a budynkiem złączonym z gruntem cudzym. Na uzasadnienie, zawarte w powyższym wyroku, powołuje się NTA na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). W tych warunkach należało przyjąć, że władza pozwana, uznając magazyn — szopę, wystawiony na cudzym gruncie, za nieruchomość, nie dopuściła się zarzucanej w skardze obrazy art. 12 i 52 u. o. s. Skoro zaś umową z 27 sierpnia 1927 stwierdzono przeniesienie własności tej nieruchomości, to wymiar opłaty stemplowej według 4% stawki znajduje oparcie w przepisie art. 58 u. o. s. Z uwagi na powyższe należało uznać za nieuzasadniony podniesiony w skardze zarzut obrazy art. 58 i 66 u. o. s.

Drugi zarzut skargi należało uznać za trafny. Według art. 66 u. o. s. opłacie stemplowej w wysokości 1% podlegają pisma, stwierdzające umowę sprzedaży rzeczy ruchomych. Według art. 67 u. o. s. wyjątek od wyrażonej poprzednio zasady stanowią pisma, stwierdzające umowę o sprzedaż rzeczy ruchomych, którą bądź sprzedawca, bądź kupujący zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu. Pisma te podlegają opłacie w wysokości 0,2%.

W rozpoznawanej sprawie przedmiotem sporu jest kwestia, czy wobec treści umowy z 27 sierpnia 1927 władza miała prawo przyjąć, że suma 257.151,03 zł, oznaczona w umowie jako cena kupna towaru, jest w rzeczywistości nie ceną kupna towaru, lecz ekwiwalentem za przejęty przez Pomorskie Stowarzyszenie Rolniczo-Handlowe sklep względnie za przejęte przez to Stowarzyszenie od Pomorskiego Syndykatu Rolniczego przedsiębiorstwo. Władza pozwana nie zaprzecza bowiem, iż strony, które zawarły umowę, podlegają podatkowi przemysłowemu, a z akt wynika w sposób oczywisty, że kupno-sprzedaż samego towaru leżałoby w zakresie przedsiębiorstwa obu kontrahentów. Otóż władza pozwana przyjęła, że skoro w myśl umowy skarżące Stowarzyszenie przejęło od Syndykatu sklep i magazyn wraz ze znajdującymi się tam towarami oraz innymi ruchomościami, służącymi do prowadzenia przedsiębiorstwa (platformy, wagi, dźwigary, taczki i inne rzeczy) oraz personel przy tym zatrudniony, to jakkolwiek w umowie kwotę 257.151,03 zł oznaczono tylko jako cenę za prze-

---

[1]) Por. OPA 228/33 (urządzenie kopalni nafty), 229/33 (stacja benzynowa).

od ceny nabycia magazynu — szopy, należało uznać za nietrafny. Jak to już bowiem NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 18 grudnia 1931 l. rej. 6118/29 (Zb. wyr. nr 517 S)[1] — fakt, iż budynek wystawiono dla celu przemijającego, nie odejmuje mu sam przez się charakteru rzeczy nieruchomej, a okoliczność, iż budynek stoi na cudzym gruncie, jest również bez znaczenia, gdyż ustawa o opłatach stemplowych w art. 12 nie czyni różnicy między budynkiem złączonym z gruntem własnym a budynkiem złączonym z gruntem cudzym. Na uzasadnienie, zawarte w powyższym wyroku, powołuje się NTA na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). W tych warunkach należało przyjąć, że władza pozwana, uznając magazyn — szopę, wystawiony na cudzym gruncie, za nieruchomość, nie dopuściła się zarzucanej w skardze obrazy art. 12 i 52 u. o. s. Skoro zaś umową z 27 sierpnia 1927 stwierdzono przeniesienie własności tej nieruchomości, to wymiar opłaty stemplowej według 4% stawki znajduje oparcie w przepisie art. 58 u. o. s. Z uwagi na powyższe należało uznać za nieuzasadniony podniesiony w skardze zarzut obrazy art. 58 i 66 u. o. s.

Drugi zarzut skargi należało uznać za trafny. Według art. 66 u. o. s. opłacie stemplowej w wysokości 1% podlegają pisma, stwierdzające umowę sprzedaży rzeczy ruchomych. Według art. 67 u. o. s. wyjątek od wyrażonej poprzednio zasady stanowią pisma, stwierdzające umowę o sprzedaż rzeczy ruchomych, którą bądź sprzedawca, bądź kupujący zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu. Pisma te podlegają opłacie w wysokości 0,2%.

W rozpoznawanej sprawie przedmiotem sporu jest kwestia, czy wobec treści umowy z 27 sierpnia 1927 władza miała prawo przyjąć, że suma 257.151,03 zł, oznaczona w umowie jako cena kupna towaru, jest w rzeczywistości nie ceną kupna towaru, lecz ekwiwalentem za przejęty przez Pomorskie Stowarzyszenie Rolniczo-Handlowe sklep względnie za przejęte przez to Stowarzyszenie od Pomorskiego Syndykatu Rolniczego przedsiębiorstwo. Władza pozwana nie zaprzecza bowiem, iż strony, które zawarły umowę, podlegają podatkowi przemysłowemu, a z akt wynika w sposób oczywisty, że kupno-sprzedaż samego towaru leżałoby w zakresie przedsiębiorstwa obu kontrahentów. Otóż władza pozwana przyjęła, że skoro w myśl umowy skarżące Stowarzyszenie przejęło od Syndykatu sklep i magazyn wraz ze znajdującymi się tam towarami oraz innymi ruchomościami, służącymi do prowadzenia przedsiębiorstwa (platformy, wagi, dźwigary, taczki i inne rzeczy) oraz personel przy tym zatrudniony, to jakkolwiek w umowie kwotę 257.151,03 zł oznaczono tylko jako cenę za prze-

[1]) Por. OPA 228/33 (urządzenie kopalni nafty), 229/33 (stacja benzynowa).

jęty towar, w rzeczywistości jest to cena za przejęty sklep względnie przedsiębiorstwo, a ponieważ kupno-sprzedaż sklepu względnie przedsiębiorstwa nie leży w zakresie przedsiębiorstw kontrahentów, to ulgowa 0,2% stawka opłaty stemplowej z art. 67 ust. 1 p. 1 u. o. s. nie może być do sumy 257.151,03 zł zastosowana. Według art. 6 u. o. s. opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo. Według umowy (§ 1) skarżące Stowarzyszenie przejęło od Syndykatu poza towarem: sklep, magazyn, urządzenia i personel, skoro jednak według § 2 tejże umowy suma 257.151,03 zł została oznaczona jedynie jako cena za przejęty towar, to należało uznać, że w ramach postanowień art. 6 u. o. s. władza nie miała prawa przyjąć, iż suma ta jest ceną nabycia całego sklepu w obszerniejszym tego słowa znaczeniu, względnie ceną nabycia przedsiębiorstwa. Gdy zaś władza pozwana nie zarzuca, że nabycie towaru, o którym mowa w umowie, nie wchodzi w zakres przedsiębiorstwa kontraktujących stron, podlegających podatkowi przemysłowemu, — należało uznać, że władza nie miała prawa stosować do sumy 257.151,03 zł 1% opłaty stemplowej z art. 66 u. o. s., że zatem zatwierdzając wymiar 1% opłaty stemplowej od sumy 257.151,03 zł dopuściła się zarzucanej w skardze obrazy art. 67 u. o. s.

Z uwagi na powyższe NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

Teza wyroku OPA 1676/37 oraz teza 2 wyroku OPA 1677/37 mają znaczenie również po nowelizacji art. 67 i 69 u. o. s. na mocy art. 3 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust., gdyż według obowiązującego obecnie tekstu art. 69 p. 4 uwolnienie od opłaty stemplowej zależy od tego, aby umowa sprzedaży została zawarta w zakresie przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo zwolnionego od tego podatku.

NTA ustalił wyrokiem, z którym glosa niniejsza wiąże się bezpośrednio, że „skarżące Stowarzyszenie przyjęło od Syndykatu poza towarem: sklep, magazyn, urządzenia i personel", że jednak „władza nie miała prawa przyjąć, iż suma 257.151,03 zł jest ceną nabycia całego sklepu w obszerniejszym tego słowa znaczeniu, względnie ceną nabycia przedsiębiorstwa". Z powyższego ujęcia zdaje się wynikać, że zdaniem NTA: 1) w przypadku niniejszym nastąpiło zbycie przedsiębiorstwa, 2) że jednak stawka 1%, wskazana w tezie OPA 1676/37, nie może być zastosowana w przypadku niniejszym, gdyż suma, do której władza pozwana zastosowała tę stawkę, nie jest ceną nabycia przedsiębiorstwa, lecz jest „ceną za przejęty towar".

NTA zauważył, że „według art. 6 u. o. s. opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo". Otóż celem zastosowania w przypadku niniejszym powołanego art. 6 należało rozstrzygnąć, czy pismo quaestionis stwierdza sprzedaż większej ilości rzeczy tym tylko z sobą złączonych, że należały do tego samego właściciela, czy też pismo quaestionis stwierdza sprzedaż „przedsiębiorstwa jako zorganizowanej całości" (art. 40 kod. handl.). Jeśli doszliśmy do wniosku, że przedmiotem sprzedaży, stwierdzonej pismem quaestionis, jest przedsiębiorstwo, to z tej przesłanki wynika z logiczną koniecznością,

jęty towar, w rzeczywistości jest to cena za przejęty sklep względnie przedsiębiorstwo, a ponieważ kupno-sprzedaż sklepu względnie przedsiębiorstwa nie leży w zakresie przedsiębiorstw kontrahentów, to ulgowa 0,2% stawka opłaty stemplowej z art. 67 ust. 1 p. 1 u. o. s. nie może być do sumy 257.151,03 zł zastosowana. Według art. 6 u. o. s. opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo. Według umowy (§ 1) skarżące Stowarzyszenie przejęło od Syndykatu poza towarem: sklep, magazyn, urządzenia i personel, skoro jednak według § 2 tejże umowy suma 257.151,03 zł została oznaczona jedynie jako cena za przejęty towar, to należało uznać, że w ramach postanowień art. 6 u. o. s. władza nie miała prawa przyjąć, iż suma ta jest ceną nabycia całego sklepu w obszerniejszym tego słowa znaczeniu, względnie ceną nabycia przedsiębiorstwa. Gdy zaś władza pozwana nie zarzuca, że nabycie towaru, o którym mowa w umowie, nie wchodzi w zakres przedsiębiorstwa kontraktujących stron, podlegających podatkowi przemysłowemu, — należało uznać, że władza nie miała prawa stosować do sumy 257.151,03 zł 1% opłaty stemplowej z art. 66 u. o. s., że zatem zatwierdzając wymiar 1% opłaty stemplowej od sumy 257.151,03 zł dopuściła się zarzucanej w skardze obrazy art. 67 u. o. s.

Z uwagi na powyższe NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

Teza wyroku OPA 1676/37 oraz teza 2 wyroku OPA 1677/37 mają znaczenie również po nowelizacji art. 67 i 69 u. o. s. na mocy art. 3 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust., gdyż według obowiązującego obecnie tekstu art. 69 p. 4 uwolnienie od opłaty stemplowej zależy od tego, aby umowa sprzedaży została zawarta w zakresie przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo zwolnionego od tego podatku.

NTA ustalił wyrokiem, z którym glosa niniejsza wiąże się bezpośrednio, że „skarżące Stowarzyszenie przyjęło od Syndykatu poza towarem: sklep, magazyn, urządzenia i personel", że jednak „władza nie miała prawa przyjąć, iż suma 257.151,03 zł jest ceną nabycia całego sklepu w obszerniejszym tego słowa znaczeniu, względnie ceną nabycia przedsiębiorstwa". Z powyższego ujęcia zdaje się wynikać, że zdaniem NTA: 1) w przypadku niniejszym nastąpiło zbycie przedsiębiorstwa, 2) że jednak stawka 1%, wskazana w tezie OPA 1676/37, nie może być zastosowana w przypadku niniejszym, gdyż suma, do której władza pozwana zastosowała tę stawkę, nie jest ceną nabycia przedsiębiorstwa, lecz jest „ceną za przejęty towar".

NTA zauważył, że „według art. 6 u. o. s. opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo". Otóż celem zastosowania w przypadku niniejszym powołanego art. 6 należało rozstrzygnąć, czy pismo quaestionis stwierdza sprzedaż większej ilości rzeczy tym tylko z sobą złączonych, że należały do tego samego właściciela, czy też pismo quaestionis stwierdza sprzedaż „przedsiębiorstwa jako zorganizowanej całości" (art. 40 kod. handl.). Jeśli doszliśmy do wniosku, że przedmiotem sprzedaży, stwierdzonej pismem quaestionis, jest przedsiębiorstwo, to z tej przesłanki wynika z logiczną koniecznością,

iż k a ż d a kwota, określona w owym piśmie jako cena za to, co jest przedmiotem sprzedaży, jest częścią składową c e n y n a b y c i a p r z e d s i ę b i o r s t w a. Jeśli bowiem w umowie sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność przedmiotu „a", to jest nie do pomyślenia, że cena, którą w tejże umowie zobowiązuje się zapłacić kupujący, jest ceną nie za przedmiot „a", ale za przedmiot „b".

W przypadku niniejszym strony ustaliły cenę nabycia przedsiębiorstwa w kwocie 267.157 zł 3 gr. że ją rozdzieliły na dwie części i określiły jedną część (w wysokości 257.157 zł 3 gr) jako „cenę za przejęte towary", a drugą (w wysokości 10.000 zł) jako „cenę za przejęty magazyn", nie ma znaczenia dla naszej kwestii — gdyż w myśl art. 6 u. o. s. „nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia", a w myśl § 133 niem. kod. cyw. (który ma zastosowanie do przypadku niniejszego) „przy tłumaczeniu oświadczenia woli należy badać wolę rzeczywistą, a nie trzymać się dosłownego znaczenia wyrazów" (to samo — niemal dosłownie — postanawia art. 108 kod. zobow.). Rozdzielenie bowiem ceny sprzedaży na dwie części nastąpiło prawdopodobnie ze względu na art. 13 u. o. s., w myśl którego w razie zaniechania podziału zostałaby od c a ł e j ceny wymierzona opłata według stawki 4%, przewidzianej w art. 58 u. o. s. (wraz z dodatkiem komunalnym).

W myśl dawnego tekstu art. 67 p. 1 u. o. s. opłacie według stawki ulgowej (0,2%) podlegają „pisma, stwierdzające umowę o sprzedaż rzeczy ruchomych..., którą bądź sprzedawca, bądź kupujący zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo od tego podatku zwolnionego". Cechy, wymienione w tym tekście, stanowią j e d y n e kryterium zastosowania stawki ulgowej, gdyż ani art. 67 u. o. s., ani żaden inny przepis nie przewiduje innych kryteriów. Stwierdzenie więc co do konkretnej umowy sprzedaży, że ona nie wchodzi w zakres przedsiębiorstwa sprzedawcy ani też w zakres przedsiębiorstwa kupującego, wyłącza zastosowanie stawki ulgowej i zmusza do zastosowania stawki normalnej w wysokości 1%.

Achilles Rosenkranz

1678.

OPŁATY STEMPLOWE.

Najem rzeźni miejskiej. — Umowa o budowę wytwórni bekonów.

1. Pismo, w myśl którego gmina oddaje komuś do użytku rzeźnię miejską celem produkcji przetworów mięsnych w zamian za wynagrodzenie, którego wysokość zależy od rozmiarów produkcji, podlega opłacie stemplowej według zasad, dotyczących umowy najmu.

2. Umowa, na mocy której osoba, zajmująca się wyrobem i sprzedażą przetworów mięsnych, zobowiązuje się zbudować wytwórnię takich przetworów, nie korzysta w zakresie opłat stemplowych z ulg, przyznanych umowom, które ktoś zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu.

iż **k a ż d a** kwota, określona w owym piśmie jako cena za to, co jest przedmiotem sprzedaży, jest częścią składową **c e n y n a b y c i a p r z e d s i ę b i o r s t w a**. Jeśli bowiem w umowie sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność przedmiotu „a", to jest nie do pomyślenia, że cena, którą w tejże umowie zobowiązuje się zapłacić kupujący, jest ceną nie za przedmiot „a", ale za przedmiot „b".

W przypadku niniejszym strony ustaliły cenę nabycia przedsiębiorstwa w kwocie 267.157 zł 3 gr. że ją rozdzieliły na dwie części i określiły jedną część (w wysokości 257.157 zł 3 gr) jako „cenę za przejęte towary", a drugą (w wysokości 10.000 zł) jako „cenę za przejęty magazyn", nie ma znaczenia dla naszej kwestii — gdyż w myśl art. 6 u. o. s. „nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia", a w myśl § 133 niem. kod. cyw. (który ma zastosowanie do przypadku niniejszego) „przy tłumaczeniu oświadczenia woli należy badać wolę rzeczywistą, a nie trzymać się dosłownego znaczenia wyrazów" (to samo — niemal dosłownie — postanawia art. 108 kod. zobow.). Rozdzielenie bowiem ceny sprzedaży na dwie części nastąpiło prawdopodobnie ze względu na art. 13 u. o. s., w myśl którego w razie zaniechania podziału zostałaby od **c a ł e j** ceny wymierzona opłata według stawki 4%, przewidzianej w art. 58 u. o. s. (wraz z dodatkiem komunalnym).

W myśl dawnego tekstu art. 67 p. 1 u. o. s. opłacie według stawki ulgowej (0,2%) podlegają „pisma, stwierdzające umowę o sprzedaż rzeczy ruchomych..., którą bądź sprzedawca, bądź kupujący zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo od tego podatku zwolnionego". Cechy, wymienione w tym tekście, stanowią **j e d y n e** kryterium zastosowania stawki ulgowej, gdyż ani art. 67 u. o. s., ani żaden inny przepis nie przewiduje innych kryteriów. Stwierdzenie więc co do konkretnej umowy sprzedaży, że ona nie wchodzi w zakres przedsiębiorstwa sprzedawcy ani też w zakres przedsiębiorstwa kupującego, wyłącza zastosowanie stawki ulgowej i zmusza do zastosowania stawki normalnej w wysokości 1%.

Achilles Rosenkranz

1678.

OPŁATY STEMPLOWE.

Najem rzeźni miejskiej. — Umowa o budowę wytwórni bekonów.

1. Pismo, w myśl którego gmina oddaje komuś do użytku rzeźnię miejską celem produkcji przetworów mięsnych w zamian za wynagrodzenie, którego wysokość zależy od rozmiarów produkcji, podlega opłacie stemplowej według zasad, dotyczących umowy najmu.

2. Umowa, na mocy której osoba, zajmująca się wyrobem i sprzedażą przetworów mięsnych, zobowiązuje się zbudować wytwórnię takich przetworów, nie korzysta w zakresie opłat stemplowych z ulg, przyznanych umowom, które ktoś zawiera w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu.

Wyrok NTA z 26 maja 1936 l. rej. 969/34 w sprawie firmy: „Bacon Factory“ Sp. z ogr. odp. w Krotoszynie przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Gmina m. Krotoszyna zawarła z kupcem Leonem Idźkowskim, działającym na rzecz przyszłej firmy „Bacon Factory“ Sp. z ogr. odp. w Krotoszynie, w formie aktu notarialnego umowę z daty 21 lutego 1931, zawierającą m. i. następujące postanowienia:

1. Gmina m. Krotoszyna oddaje firmie „Bacon Factory“ do eksploatacji bekonowej, w szczególności do przerabiania i eksportowania nierogacizny w formie bekonu, szynek jak i również w innej formie rzeźnię miejską w Krotoszynie z wyjątkiem jednej połowy chłodni wraz z przechłodnią, zarezerwowanej dla miejscowych rzeźników.

2. Firma zobowiązuje się przebudować i dobudować własnym kosztem niezbędne ubikacje rzeźni według swej potrzeby, według uzgodnionych planów i pod nadzorem miejskiej władzy budowlanej, w szczególności dobudować pomieszczenie dla 300 sztuk trzody chlewnej i urządzić mieszkanie dla kierownika bekoniarni.

3. Na zabezpieczenie rozpoczęcia budowy i urządzenia bekoniarni firma składa kaucję w kwocie 15.000 zł. Wszystkie wystawione przez firmę budynki i dobudowy stają się własnością gminy.

4. Tytułem wynagrodzenia za eksploatację rzeźni i pędzenie chłodni firma zobowiązuje się płacić gminie 4 zł od sztuki przy uboju do 2.000 sztuk miesięcznie lub 3 zł od sztuki przy uboju ponad 2.000 sztuk miesięcznie, a ponadto od szynek, nie pochodzących z uboju w rzeźni miejskiej, lecz wprowadzonych z zewnątrz, płacić gminie po 30 gr od sztuki.

5. W razie gdy z jakichkolwiek przyczyn bekoniarnia będzie nieczynna, firma będzie obowiązana płacić gminie czynsz dzierżawny w wysokości 1.000 zł przez okres 6 miesięcy.

6. Gmina zobowiązuje się amortyzować bezprocentowo firmie koszty rozbudowy i urządzenia bekoniarni w ten sposób, że z opłaty od każdej ubitej sztuki będzie policzać 1 zł aż do czasu spłacenia pełnych kosztów.

7. W razie niewykonania przez jedną ze stron przyjętych zobowiązań ze złej woli lub niedbalstwa przysługuje stronie poszkodowanej prawo żądania odszkodowania, a w razie znaczniejszej szkody, zagrażającej bytowi przedsiębiorstwa lub rzeźni, prawo wypowiedzenia umowy. Spory w tym względzie ma rozstrzygać sąd rozjemczy.

Od powyższej umowy Urząd Skarbowy w Krotoszynie wymierzył firmie nakazem płatniczym z 16 lutego 1933 opłatę stemplową na zasadzie art. 88 u. o. s. według 1% stawki, przyjmując za podstawę wymiaru kwotę 70.000 zł.

Po wniesieniu przez firmę od powyższego nakazu płatniczego odwo-

Wyrok NTA z 26 maja 1936 l. rej. 969/34 w sprawie firmy: „Bacon Factory" Sp. z ogr. odp. w Krotoszynie przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Gmina m. Krotoszyna zawarła z kupcem Leonem Idźkowskim, działającym na rzecz przyszłej firmy „Bacon Factory" Sp. z ogr. odp. w Krotoszynie, w formie aktu notarialnego umowę z daty 21 lutego 1931, zawierającą m. i. następujące postanowienia:

1. Gmina m. Krotoszyna oddaje firmie „Bacon Factory" do eksploatacji bekonowej, w szczególności do przerabiania i eksportowania nierogacizny w formie bekonu, szynek jak i również w innej formie rzeźnię miejską w Krotoszynie z wyjątkiem jednej połowy chłodni wraz z przechłodnią, zarezerwowanej dla miejscowych rzeźników.

2. Firma zobowiązuje się przebudować i dobudować własnym kosztem niezbędne ubikacje rzeźni według swej potrzeby, według uzgodnionych planów i pod nadzorem miejskiej władzy budowlanej, w szczególności dobudować pomieszczenie dla 300 sztuk trzody chlewnej i urządzić mieszkanie dla kierownika bekoniarni.

3. Na zabezpieczenie rozpoczęcia budowy i urządzenia bekoniarni firma składa kaucję w kwocie 15.000 zł. Wszystkie wystawione przez firmę budynki i dobudowy stają się własnością gminy.

4. Tytułem wynagrodzenia za eksploatację rzeźni i pędzenie chłodni firma zobowiązuje się płacić gminie 4 zł od sztuki przy uboju do 2.000 sztuk miesięcznie lub 3 zł od sztuki przy uboju ponad 2.000 sztuk miesięcznie, a ponadto od szynek, nie pochodzących z uboju w rzeźni miejskiej, lecz wprowadzonych z zewnątrz, płacić gminie po 30 gr od sztuki.

5. W razie gdy z jakichkolwiek przyczyn bekoniarnia będzie nieczynna, firma będzie obowiązana płacić gminie czynsz dzierżawny w wysokości 1.000 zł przez okres 6 miesięcy.

6. Gmina zobowiązuje się amortyzować bezprocentowo firmie koszty rozbudowy i urządzenia bekoniarni w ten sposób, że z opłaty od każdej ubitej sztuki będzie policzać 1 zł aż do czasu spłacenia pełnych kosztów.

7. W razie niewykonania przez jedną ze stron przyjętych zobowiązań ze złej woli lub niedbalstwa przysługuje stronie poszkodowanej prawo żądania odszkodowania, a w razie znaczniejszej szkody, zagrażającej bytowi przedsiębiorstwa lub rzeźni, prawo wypowiedzenia umowy. Spory w tym względzie ma rozstrzygać sąd rozjemczy.

Od powyższej umowy Urząd Skarbowy w Krotoszynie wymierzył firmie nakazem płatniczym z 16 lutego 1933 opłatę stemplową na zasadzie art. 88 u. o. s. według 1% stawki, przyjmując za podstawę wymiaru kwotę 70.000 zł.

Po wniesieniu przez firmę od powyższego nakazu płatniczego odwo-

łania władza stwierdziła, że gmina zobowiązała się zamortyzować firmie włożony kapitał w wysokości 273.729,37 zł oraz że firma wypłaciła gminie od początku produkcji bekonów do końca 1932 r. za ubój i od wprowadzonych z zewnątrz szynek ogółem kwotę 257.814,50 zł, a następnie nakazem płatniczym z 11 kwietnia 1933 dokonała ponownego wymiaru opłaty stemplowej, a mianowicie od kwoty 273.729,37 zł według 1% stawki na zasadzie art. 90 lit. b) u. o. s.[1]) oraz od kwoty 257.814,50 zł według 1% stawki na zasadzie art. 88 u. o. s.

W odwołaniu od powyższego wymiaru oraz w dodatkowych pismach, wniesionych już po terminie odwoławczym, firma podniosła zarzut, że kwoty, płacone przez nią gminie, nie mają charakteru czynszu dzierżawnego, lecz są opłatami ubojowymi, jakie płacą również inni rzeźnicy, że budowa bekoniarni kosztowała około 80.000 zł, nie zaś 273.729,37 zł, że przy wymiarze opłaty od kontraktu mógłby być zastosowany jedynie przepis art. 90 lit. a) u. o. s.[1]).

Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 23 października 1933 sprostowała wymiar w ten sposób, że poniesione przez firmę koszty budynków, które przejdą po wygaśnięciu umowy na własność gminy, przyjęła w wysokości 79.406,92 zł, zaś z kwoty 257.814,50 zł za ubój wydzieliła $^4/_{15}$ części, jako opłaty za nadzór weterynaryjny i wymierzyła od pozostałej reszty w kwocie 189.063,77 zł opłatę na zasadzie art. 88 u. o. s., od kwoty zaś 79.406,92 zł opłatę na zasadzie art. 90 lit. b) u. o. s. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca kwestionuje trafność skwalifikowania przez pozwaną władzę wymienionej na wstępie umowy jako umowy najmu z art. 535 niem. k. c. twierdząc, że w tej umowie gmina m. Krotoszyna wyraziła zgodę na pobudowanie przez skarżącą na terenie rzeźni miejskiej pomieszczeń do eksploatacji bekonów, które to pomieszczenia firma pobudowała własnym kosztem, zaś miasto amortyzuje jej włożony kapitał inwestycyjny. Z treści atoli umowy, a w szczególności z treści § 1 wynika ponadto, że gmina zobowiązała się przede wszystkim do oddania skarżącej — celem eksploatacji bekonowej, w szczególności do przerabiania i eksportowania nierogacizny w formie bekonów, szynek i w innej formie — swej rzeźni, położonej w Krotoszynie wraz z wszystkimi urządzeniami z wyjątkiem

---

[1]) Na skutek dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust. jest obecnie odpowiednikiem dawnej lit. b) art. 90 u. o. s. obecny tekst art. 90, który głosi: „Pisma, stwierdzające umowę o świadczenie usług . . . podlegają opłacie stemplowej w wysokości 1% od umówionego wynagrodzenia"; odpowiednikiem zaś dawnej lit. a) art. 90 jest następujący tekst w art. 91: „Wolne są od opłaty pisma, stwierdzające: . . . 3) umowę, którą choćby jeden z kontrahentów zawarł w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo zwolnionego od tego podatku".

łania władza stwierdziła, że gmina zobowiązała się zamortyzować firmie włożony kapitał w wysokości 273.729,37 zł oraz że firma wypłaciła gminie od początku produkcji bekonów do końca 1932 r. za ubój i od wprowadzonych z zewnątrz szynek ogółem kwotę 257.814,50 zł, a następnie nakazem płatniczym z 11 kwietnia 1933 dokonała ponownego wymiaru opłaty stemplowej, a mianowicie od kwoty 273.729,37 zł według 1% stawki na zasadzie art. 90 lit. b) u. o. s.[1]) oraz od kwoty 257.814,50 zł według 1% stawki na zasadzie art. 88 u. o. s.

W odwołaniu od powyższego wymiaru oraz w dodatkowych pismach, wniesionych już po terminie odwoławczym, firma podniosła zarzut, że kwoty, płacone przez nią gminie, nie mają charakteru czynszu dzierżawnego, lecz są opłatami ubojowymi, jakie płacą również inni rzeźnicy, że budowa bekoniarni kosztowała około 80.000 zł, nie zaś 273.729,37 zł, że przy wymiarze opłaty od kontraktu mógłby być zastosowany jedynie przepis art. 90 lit. a) u. o. s.[1]).

Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 23 października 1933 sprostowała wymiar w ten sposób, że poniesione przez firmę koszty budynków, które przejdą po wygaśnięciu umowy na własność gminy, przyjęła w wysokości 79.406,92 zł, zaś z kwoty 257.814,50 zł za ubój wydzieliła $^{4}/_{15}$ części, jako opłaty za nadzór weterynaryjny i wymierzyła od pozostałej reszty w kwocie 189.063,77 zł opłatę na zasadzie art. 88 u. o. s., od kwoty zaś 79.406,92 zł opłatę na zasadzie art. 90 lit. b) u. o. s. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca kwestionuje trafność skwalifikowania przez pozwaną władzę wymienionej na wstępie umowy jako umowy najmu z art. 535 niem. k. c. twierdząc, że w tej umowie gmina m. Krotoszyna wyraziła zgodę na pobudowanie przez skarżącą na terenie rzeźni miejskiej pomieszczeń do eksploatacji bekonów, które to pomieszczenia firma pobudowała własnym kosztem, zaś miasto amortyzuje jej włożony kapitał inwestycyjny. Z treści atoli umowy, a w szczególności z treści § 1 wynika ponadto, że gmina zobowiązała się przede wszystkim do oddania skarżącej — celem eksploatacji bekonowej, w szczególności do przerabiania i eksportowania nierogacizny w formie bekonów, szynek i w innej formie — swej rzeźni, położonej w Krotoszynie wraz z wszystkimi urządzeniami z wyjątkiem

---

[1]) Na skutek dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust. jest obecnie odpowiednikiem dawnej lit. b) art. 90 u. o. s. obecny tekst art. 90, który głosi: „Pisma, stwierdzające umowę o świadczenie usług . . . podlegają opłacie stemplowej w wysokości 1% od umówionego wynagrodzenia"; odpowiednikiem zaś dawnej lit. a) art. 90 jest następujący tekst w art. 91: „Wolne są od opłaty pisma, stwierdzające: . . . 3) umowę, którą choćby jeden z kontrahentów zawarł w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu lub ustawowo zwolnionego od tego podatku".

jednej połowy chłodni, któremu to zobowiązaniu gminy odpowiada prawo firmy do użytkowania oddanego obiektu w czasie i w sposób bliżej w umowie określony za zapłatą umówionych świadczeń pieniężnych. Z uwagi na powyższą treść umowa ta posiada wszelkie cechy umowy z § 535 niem. k. c. W tym względzie NTA wypowiedział się już przy analogicznym stanie faktycznym w wyroku z 20 stycznia 1932 l. rej. 4206/30 (Zb. wyr. nr 531 S). Okoliczność, że skarżąca celem dostosowania rzeźni miejskiej do produkcji bekonów otrzymała od gminy zgodę na przeprowadzenie potrzebnych przebudówek i dobudówek w rzeźni względnie na jej terenie za określonym wynagrodzeniem, uzasadnia zastosowanie z punktu widzenia opłat stemplowych również przepisu art. 90 u. o. s., nie zmienia natomiast w niczym istoty streszczonej wyżej umowy jako umowy najmu.

Skoro tedy stosunek między gminą a skarżącą firmą, oparty na wymienionej na wstępie umowie, jest stosunkiem najmu, to i świadczenia wzajemne skarżącej za używanie obiektów miejskich, określone w umowie, stanowią czynsz najmu. Nie jest więc trafny pogląd skargi, że świadczenia te są opłatami o charakterze publiczno-prawnym. Ani bowiem istota tych świadczeń jako odpłaty za oddanie przez gminę rzeźni wraz z urządzeniem celem założenia i prowadzenia przez skarżącą przedsiębiorstwa zarobkowego, ani wreszcie tytuł, na którym się te opłaty opierają, nie uzasadniają bynajmniej poglądu skarżącej, że chodzi tutaj o opłaty o charakterze publiczno-prawnym.

Nie jest w końcu uzasadnione stanowisko skargi, że do kwoty wynagrodzenia za wykonane przebudowy i dobudowy władza winna była zastosować w myśl art. 90 lit. a) u. o. s. 0,2% stawkę, gdyż umowa, mocą której skarżąca zobowiązała się wobec gminy do przebudowy i dobudowy potrzebnych na bekoniarnię pomieszczeń w rzeźni miejskiej, nie jest bynajmniej umową, zawartą w zakresie jej przedsiębiorstwa. W odniesieniu bowiem do analogicznego przepisu, zawartego w art. 67 p. 1 u. o. s., NTA w wyroku z 22 maja 1935 l. rej. 6478/33, 6479/33[1]) zajął stanowisko że ustawa mówiąc o umowach, zawieranych w zakresie przedsiębiorstwa, mogła mieć na uwadze tylko umowy, dotyczące tej działalności danego przedsiębiorstwa, która stanowi treść tegoż przedsiębiorstwa, tj. dla której to przedsiębiorstwo zostało utworzone. Jest jasne, że przedmiotu działalności skarżącej nie stanowiła budowa wytwórni bekonów, lecz wyrób i sprzedaż bekonów i innych wytworów mięsnych. Zresztą skarżąca według umowy winna była oddać pracę około budowy względnie przebudowy pomieszczeń rzeźni przez rozpisanie ofert miejscowym przedsiębiorstwom (§ 2 ust. 3 umowy), czyli że w ogóle tych robót nie przeprowadziła we własnym przedsiębiorstwie.

1) OPA 1208/35. Por. OPA 1676/37.

jednej połowy chłodni, któremu to zobowiązaniu gminy odpowiada prawo firmy do użytkowania oddanego obiektu w czasie i w sposób bliżej w umowie określony za zapłatą umówionych świadczeń pieniężnych. Z uwagi na powyższą treść umowa ta posiada wszelkie cechy umowy z § 535 niem. k. c. W tym względzie NTA wypowiedział się już przy analogicznym stanie faktycznym w wyroku z 20 stycznia 1932 l. rej. 4206/30 (Zb. wyr. nr 531 S). Okoliczność, że skarżąca celem dostosowania rzeźni miejskiej do produkcji bekonów otrzymała od gminy zgodę na przeprowadzenie potrzebnych przebudówek i dobudówek w rzeźni względnie na jej terenie za określonym wynagrodzeniem, uzasadnia zastosowanie z punktu widzenia opłat stemplowych również przepisu art. 90 u. o. s., nie zmienia natomiast w niczym istoty streszczonej wyżej umowy jako umowy najmu.

Skoro tedy stosunek między gminą a skarżącą firmą, oparty na wymienionej na wstępie umowie, jest stosunkiem najmu, to i świadczenia wzajemne skarżącej za używanie obiektów miejskich, określone w umowie, stanowią czynsz najmu. Nie jest więc trafny pogląd skargi, że świadczenia te są opłatami o charakterze publiczno-prawnym. Ani bowiem istota tych świadczeń jako odpłaty za oddanie przez gminę rzeźni wraz z urządzeniem celem założenia i prowadzenia przez skarżącą przedsiębiorstwa zarobkowego, ani wreszcie tytuł, na którym się te opłaty opierają, nie uzasadniają bynajmniej poglądu skarżącej, że chodzi tutaj o opłaty o charakterze publiczno-prawnym.

Nie jest w końcu uzasadnione stanowisko skargi, że do kwoty wynagrodzenia za wykonane przebudowy i dobudowy władza winna była zastosować w myśl art. 90 lit. a) u. o. s. 0,2% stawkę, gdyż umowa, mocą której skarżąca zobowiązała się wobec gminy do przebudowy i dobudowy potrzebnych na bekoniarnię pomieszczeń w rzeźni miejskiej, nie jest bynajmniej umową, zawartą w zakresie jej przedsiębiorstwa. W odniesieniu bowiem do analogicznego przepisu, zawartego w art. 67 p. 1 u. o. s., NTA w wyroku z 22 maja 1935 l. rej. 6478/33, 6479/33[1]) zajął stanowisko że ustawa mówiąc o umowach, zawieranych w zakresie przedsiębiorstwa, mogła mieć na uwadze tylko umowy, dotyczące tej działalności danego przedsiębiorstwa, która stanowi treść tegoż przedsiębiorstwa, tj. dla której to przedsiębiorstwo zostało utworzone. Jest jasne, że przedmiotu działalności skarżącej nie stanowiła budowa wytwórni bekonów, lecz wyrób i sprzedaż bekonów i innych wytworów mięsnych. Zresztą skarżąca według umowy winna była oddać pracę około budowy względnie przebudowy pomieszczeń rzeźni przez rozpisanie ofert miejscowym przedsiębiorstwom (§ 2 ust. 3 umowy), czyli że w ogóle tych robót nie przeprowadziła we własnym przedsiębiorstwie.

---

[1]) OPA 1208/35. Por. OPA 1676/37.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

1679.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty kanałowe: Podstawa prawna; charakter.

1. Przepisy miejscowe, wydawane w trybie art. 415 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym i zabudowaniu osiedli poz. 202 Dz. Ust., mogą odbiegać od przepisów, uchwalonych przez radę miejską, jedynie w kwestiach natury nie zasadniczej, przy czym takie odstąpienie winno być umotywowane bądź względami natury technicznej, bądź prawnej i finansowej, i w każdym przypadku podyktowane względami na interes publiczny.

2. Z dniem wejścia w życie zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 w sprawie miejscowych przepisów o usuwaniu nieczystości i wód opadowych dla stoł. król. m. Krakowa (Krak. Dz. Wojew. nr 16, poz. 120) straciła moc obowiązującą ustawa z 11 lipca 1914 o obowiązku właścicieli domów w stoł. król. m. Krakowie wybudowania kanałów domowych, połączenia tychże z miejskimi kanałami ulicznymi oraz o opłatach gminnych za to połączenie (Dz. Ust. Kraj. nr 2/1915).

3. Z przepisu § 5 ust. 3 cyt. ustawy kanałowej z 11 lipca 1914 nie wypływa, aby właściciele nieruchomości, którzy wnieśli we właściwym czasie opłatę za połączenie swych nieruchomości z kanałami ulicznymi, uzyskali na przeciąg lat 30 prawo bezpłatnego użytkowania kanałów.

4. Przepisy miejscowe, wprowadzone zarządzeniem Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, nie mają charakteru ani uchwały, powziętej przez radę miejską w trybie art. 43 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego poz. 294 Dz. Ust., ani statutu o poborze opłat za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych.

5. Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanym i zabudowaniu osiedli, o ile ono w art. 419 w związku z art. 415 uprawnia władze do wydania przepisów miejscowych w sprawie opłat za korzystanie z kanalizacji, nie wykracza poza ramy pełnomocnictwa udzielonego Prezydentowi ustawą z 2 sierpnia 1926 poz. 443 Dz. Ust. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

6. Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanym i zabudowaniu osiedli nie nakazuje normowania przepisami miejscowymi również terminów wymiaru i poboru opłat kanałowych.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

1679.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty kanałowe: Podstawa prawna; charakter.

1. Przepisy miejscowe, wydawane w trybie art. 415 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym i zabudowaniu osiedli poz. 202 Dz. Ust., mogą odbiegać od przepisów, uchwalonych przez radę miejską, jedynie w kwestiach natury nie zasadniczej, przy czym takie odstąpienie winno być umotywowane bądź względami natury technicznej, bądź prawnej i finansowej, i w każdym przypadku podyktowane względami na interes publiczny.

2. Z dniem wejścia w życie zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 w sprawie miejscowych przepisów o usuwaniu nieczystości i wód opadowych dla stoł. król. m. Krakowa (Krak. Dz. Wojew. nr 16, poz. 120) straciła moc obowiązującą ustawa z 11 lipca 1914 o obowiązku właścicieli domów w stoł. król. m. Krakowie wybudowania kanałów domowych, połączenia tychże z miejskimi kanałami ulicznymi oraz o opłatach gminnych za to połączenie (Dz. Ust. Kraj. nr 2/1915).

3. Z przepisu § 5 ust. 3 cyt. ustawy kanałowej z 11 lipca 1914 nie wypływa, aby właściciele nieruchomości, którzy wnieśli we właściwym czasie opłatę za połączenie swych nieruchomości z kanałami ulicznymi, uzyskali na przeciąg lat 30 prawo bezpłatnego użytkowania kanałów.

4. Przepisy miejscowe, wprowadzone zarządzeniem Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, nie mają charakteru ani uchwały, powziętej przez radę miejską w trybie art. 43 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego poz. 294 Dz. Ust., ani statutu o poborze opłat za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych.

5. Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanym i zabudowaniu osiedli, o ile ono w art. 419 w związku z art. 415 uprawnia władze do wydania przepisów miejscowych w sprawie opłat za korzystanie z kanalizacji, nie wykracza poza ramy pełnomocnictwa udzielonego Prezydentowi ustawą z 2 sierpnia 1926 poz. 443 Dz. Ust. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

6. Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanym i zabudowaniu osiedli nie nakazuje normowania przepisami miejscowymi również terminów wymiaru i poboru opłat kanałowych.

7. Zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, a w szczególności jego §§ 28 i 62—67, stanowią — bez specjalnej uchwały rady miejskiej — dostateczną podstawę prawną do poboru opłat kanałowych.

Co do zasady prawnej pod 5) uchwała kolegium zwiększonego NTA l. rej. 3989/35. — Wyrok NTA z 24 czerwca 1936 l. rej. 3662/35, 3989/35, 6510/35, 6580/35 i 6596/35 w sprawie Jana Orłowskiego i innych przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie opłat kanałowych.

Nakazami płatniczymi z 1 sierpnia 1934 Zarząd Miejski w Krakowie, działając na zasadzie §§ 28 i 63 zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 w sprawie miejscowych przepisów o usuwaniu nieczystości i wód opadowych dla stoł. król. m. Krakowa (Krakowski Dziennik Wojewódzki nr 16 poz. 120), wymierzył Janowi Orłowskiemu i tow., jako właścicielom nieruchomości, położonych w Krakowie, opłaty kanałowe za czas od 1 sierpnia 1934 do 31 grudnia 1934, obliczone w wysokości 40% stałej opłaty wodociągowej, przypisanej za ten okres czasu.

Odwołań przeciwko powyższym wymiarom nie uwzględnił Wojewoda krakowski orzeczeniami z 19 lutego 1935 oraz z 2 i 7 października 1935. . . .

NTA rozważył, co następuje:

ad 1) W związku z zarzutem, że zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 jest nieważne jako sprzeczne z uchwałą Rady Miejskiej m. Krakowa, zauważyć należy, że zarządzenie to zostało wydane na podstawie art. 415 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym poz. 202 Dz. Ust., według którego przepisy miejscowe wydaje Minister Robót Publ. w porozumieniu z Ministrem Spraw Wewn. — w Warszawie na wniosek magistratu, oparty na uchwale rady miejskiej, w innych zaś miejscowościach na wniosek wojewody, oparty: na uchwale rady miejskiej, gdy chodzi o przepisy dla miast o własnym statucie i w ogóle dla miast wydzielonych z powiatów... Nie ma przepisu prawnego, który by wyjaśniał, na czym to oparcie przepisów miejscowych na uchwale rady miejskiej winno polegać, wniosek jednak o wzajemnym ustosunkowaniu się przepisów miejscowych i uchwały rady miejskiej można wysnuć z całokształtu przepisów, obejmujących dane zagadnienie.

Otóż przede wszystkim nie można uznać za trafne twierdzenia skarżących, że władze administracyjne są tylko organem, wydającym przepisy miejscowe, uchwalone przez organ uchwalający, ponieważ nie można wyobrazić sobie, aby ustawodawca udział wojewody oraz Ministrów Robót Publ. i Spraw Wewn. sprowadzał przy wydawaniu przepisów miejscowych jedynie do formalnego i biernego ogłaszania w dziennikach urzędowych przepisów w brzmieniu, uchwalonym przez radę miejską. Tego

7. Zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, a w szczególności jego §§ 28 i 62—67, stanowią — bez specjalnej uchwały rady miejskiej — dostateczną podstawę prawną do poboru opłat kanałowych.

Co do zasady prawnej pod 5) uchwała kolegium zwiększonego NTA l. rej. 3989/35. — Wyrok NTA z 24 czerwca 1936 l. rej. 3662/35, 3989/35, 6510/35, 6580/35 i 6596/35 w sprawie Jana Orłowskiego i innych przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie opłat kanałowych.

Nakazami płatniczymi z 1 sierpnia 1934 Zarząd Miejski w Krakowie, działając na zasadzie §§ 28 i 63 zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 w sprawie miejscowych przepisów o usuwaniu nieczystości i wód opadowych dla stoł. król. m. Krakowa (Krakowski Dziennik Wojewódzki nr 16 poz. 120), wymierzył Janowi Orłowskiemu i tow., jako właścicielom nieruchomości, położonych w Krakowie, opłaty kanałowe za czas od 1 sierpnia 1934 do 31 grudnia 1934, obliczone w wysokości 40% stałej opłaty wodociągowej, przypisanej za ten okres czasu.

Odwołań przeciwko powyższym wymiarom nie uwzględnił Wojewoda krakowski orzeczeniami z 19 lutego 1935 oraz z 2 i 7 października 1935. . . .

NTA rozważył, co następuje:

ad 1) W związku z zarzutem, że zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 jest nieważne jako sprzeczne z uchwałą Rady Miejskiej m. Krakowa, zauważyć należy, że zarządzenie to zostało wydane na podstawie art. 415 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym poz. 202 Dz. Ust., według którego przepisy miejscowe wydaje Minister Robót Publ. w porozumieniu z Ministrem Spraw Wewn. — w Warszawie na wniosek magistratu, oparty na uchwale rady miejskiej, w innych zaś miejscowościach na wniosek wojewody, oparty: na uchwale rady miejskiej, gdy chodzi o przepisy dla miast o własnym statucie i w ogóle dla miast wydzielonych z powiatów... Nie ma przepisu prawnego, który by wyjaśniał, na czym to oparcie przepisów miejscowych na uchwale rady miejskiej winno polegać, wniosek jednak o wzajemnym ustosunkowaniu się przepisów miejscowych i uchwały rady miejskiej można wysnuć z całokształtu przepisów, obejmujących dane zagadnienie.

Otóż przede wszystkim nie można uznać za trafne twierdzenia skarżących, że władze administracyjne są tylko organem, wydającym przepisy miejscowe, uchwalone przez organ uchwalający, ponieważ nie można wyobrazić sobie, aby ustawodawca udział wojewody oraz Ministrów Robót Publ. i Spraw Wewn. sprowadzał przy wydawaniu przepisów miejscowych jedynie do formalnego i biernego ogłaszania w dziennikach urzędowych przepisów w brzmieniu, uchwalonym przez radę miejską. Tego

bowiem rodzaju rola Ministrów nie odpowiadałaby ani powadze zadań, które na nich ciążą, ani ogólnemu stosunkowi tych władz do organów samorządu terytorialnego, ani nie wymagałaby porozumienia się obu Ministrów między sobą. Użyty — wreszcie — w tym przepisie wyraz „wydaje" nie odpowiada również poglądowi skarżących, ustawodawstwo nasze bowiem nadaje temu pojęciu znaczenie samodzielnej pracy legislacyjnej na większym lub mniejszym odcinku życia administracyjnego (patrz np. postanowienia art. 69 i 108 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 stycznia 1928 o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej poz. 86 Dz. Ust.).

Z drugiej jednak strony, nie jest także słuszny pogląd władzy pozwanej, według którego ustawodawca ograniczył udział rady miejskiej w tej materii jedynie „do opracowania projektu przepisów", upoważniając władze, w art. 415 rozporządzenia wyszczególnione, do odpowiedniego ich skorygowania i dostosowania do obowiązujących przepisów prawnych i stosunków miejscowych — bez wskazania jednak granic tego upoważnienia. Nie jest słuszny, gdyż z mocnego wyrazu „oparty", użytego w tym artykule, wniosek o możności dokonywania w uchwale rady wszelkich zmian bynajmniej gramatycznie nie wynika; nie jest słuszny, gdyż znalazłby się w całkowitej rozbieżności zarówno z istotną treścią samorządu, którego najbardziej charakterystycznymi cechami są samodzielność i hierarchiczna niezależność od władz wyższego stopnia, jako też z dotychczasowym stanem prawnym, a mianowicie z przepisem art. 27 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., według którego uchwały w przedmiocie pobierania opłat za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego nie podlegały nawet zatwierdzeniu władzy nadzorczej.

Wszystkie powyższe wywody doprowadzają do wniosku pośredniego między poglądami skarżących i władzy pozwanej. Postanowieniu art. 415 można mianowicie nadać tylko tę wykładnię, że przepisy, uchwalone przez radę miejską, powinny stanowić istotny rdzeń przepisów miejscowych, które od uchwały miejskiej mogą odbiegać jedynie w kwestiach natury nie zasadniczej, przy czym takie odstąpienie winno być umotywowane bądź względami natury technicznej (Min. Rob. Publ.), bądź prawnej i finansowej (Min. Spr. Wewn.) i w każdym przypadku podyktowane względami na interes publiczny. Jeżeli z tego stanowiska spojrzeć in concreto na zarzut skarżących, to stwierdzić należy, że za najbardziej istotne naruszenie uchwały rady miejskiej uważają oni wprowadzenie do zarządzenia Ministra z 13 lipca 1934 przepisów § 4 ust. 2, §§ 8, 9, 15, 16 (zdanie ostatnie), 43 ust. 16 i § 69, nie znajdujących się w uchwale rady miejskiej. Z treści jednak tych przepisów okazuje się, że niektóre z nich upoważniają zarząd miejski do fakultatywnego stosowania — według wła-

bowiem rodzaju rola Ministrów nie odpowiadałaby ani powadze zadań, które na nich ciążą, ani ogólnemu stosunkowi tych władz do organów samorządu terytorialnego, ani nie wymagałaby porozumienia się obu Ministrów między sobą. Użyty — wreszcie — w tym przepisie wyraz „wydaje“ nie odpowiada również poglądowi skarżących, ustawodawstwo nasze bowiem nadaje temu pojęciu znaczenie samodzielnej pracy legislacyjnej na większym lub mniejszym odcinku życia administracyjnego (patrz np. postanowienia art. 69 i 108 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 stycznia 1928 o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej poz. 86 Dz. Ust.).

Z drugiej jednak strony, nie jest także słuszny pogląd władzy pozwanej, według którego ustawodawca ograniczył udział rady miejskiej w tej materii jedynie „do opracowania projektu przepisów“, upoważniając władze, w art. 415 rozporządzenia wyszczególnione, do odpowiedniego ich skorygowania i dostosowania do obowiązujących przepisów prawnych i stosunków miejscowych — bez wskazania jednak granic tego upoważnienia. Nie jest słuszny, gdyż z mocnego wyrazu „oparty“, użytego w tym artykule, wniosek o możności dokonywania w uchwale rady wszelkich zmian bynajmniej gramatycznie nie wynika; nie jest słuszny, gdyż znalazłby się w całkowitej rozbieżności zarówno z istotną treścią samorządu, którego najbardziej charakterystycznymi cechami są samodzielność i hierarchiczna niezależność od władz wyższego stopnia, jako też z dotychczasowym stanem prawnym, a mianowicie z przepisem art. 27 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., według którego uchwały w przedmiocie pobierania opłat za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego nie podlegały nawet zatwierdzeniu władzy nadzorczej.

Wszystkie powyższe wywody doprowadzają do wniosku pośredniego między poglądami skarżących i władzy pozwanej. Postanowieniu art. 415 można mianowicie nadać tylko tę wykładnię, że przepisy, uchwalone przez radę miejską, powinny stanowić istotny rdzeń przepisów miejscowych, które od uchwały miejskiej mogą odbiegać jedynie w kwestiach natury nie zasadniczej, przy czym takie odstąpienie winno być umotywowane bądź względami natury technicznej (Min. Rob. Publ.), bądź prawnej i finansowej (Min. Spr. Wewn.) i w każdym przypadku podyktowane względami na interes publiczny. Jeżeli z tego stanowiska spojrzeć in concreto na zarzut skarżących, to stwierdzić należy, że za najbardziej istotne naruszenie uchwały rady miejskiej uważają oni wprowadzenie do zarządzenia Ministra z 13 lipca 1934 przepisów § 4 ust. 2, §§ 8, 9, 15, 16 (zdanie ostatnie), 43 ust. 16 i § 69, nie znajdujących się w uchwale rady miejskiej. Z treści jednak tych przepisów okazuje się, że niektóre z nich upoważniają zarząd miejski do fakultatywnego stosowania — według wła-

snego uznania — ulg od przepisów, które mogłyby się okazać zbyt uciążliwymi dla mieszkańców (§§ 16 i 43 ust. 16), inne wprowadzają przepis o zastępczym środku wykonawczym, przysługującym zresztą organom samorządowym w myśl art. 4 lit. c) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o postępowaniu przymusowym w administracji poz. 342 Dz. Ust. (§ 9), inne wprowadzają przepis o obowiązku połączenia z siecią wodociągową nieruchomości, przyłączonej do sieci kanalizacyjnej, pokrywający się zresztą z przepisami ustawy wodociągowej dla m. Krakowa z 12 sierpnia 1899 (§ 15), inne wreszcie są przepisami natury formalnej lub porządkowej.

Żaden jednak z tych przepisów nie narusza osnowy uchwały rady miejskiej i nie obraża „zupełnej autonomii" organów samorządu, w której obronie występują skarżący. W tych zaś warunkach odnośne zarzuty skarżących należało uznać za chybione.

ad 2) § 69 zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 ma brzmienie następujące: „Z dniem wejścia w życie niniejszych przepisów tracą moc dotychczasowe przepisy, odnoszące się do pobierania opłat i do norm technicznych dla kanalizacji w Krakowie". Skarżący zarzucają, że ten przepis nie deroguje całkowicie ustawy z 11 lipca 1914 o obowiązku właścicieli domów w stoł. król. m. Krakowie wybudowania kanałów domowych, połączenia tychże z miejskimi kanałami ulicznymi oraz o opłatach gminnych za to połączenie, — ogłoszonej w Dz. Ust. Kraj. pod nr 2 z r. 1915.

Zarzut ten jednak nie jest trafny.

Zarządzenie Ministra z 13 lipca 1934 reguluje wszystkie te kwestie, jakie były przedmiotem ustawy kanałowej, a mianowicie zawiera przepisy, dotyczące obowiązku przyłączenia nieruchomości przez ich właścicieli do sieci kanalizacyjnej (§§ 1—12) oraz opłat za to połączenie i korzystanie z sieci kanalizacyjnej (§ 28 i §§ 62—67).

Z pozytywnego zaś przepisu prawa, a mianowicie art. 420 w związku z art. 419 rozporządzenia z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym wynika, że z chwilą wydania przepisów miejscowych, opartych na przepisach art. 408 p. 12 i 14, art. 409 p. 10, art. 410 p. 9 i 12, wygasła moc obowiązująca ustawy kanałowej z 11 lipca 1914, jak wygasają w tych samych warunkach analogiczne ustawy, w art. 420 przykładowo wyszczególnione, np. ustawa z 8 grudnia 1903 o obowiązkach właścicieli domów w król. stoł. m. Lwowie połączenia domowych zbiorników kloacznych z kanałami publicznymi oraz o opłatach gminnych za to połączenie (Dz. Ust. Kraj. nr 139) i szereg innych.

ad 3) Nie jest pozbawione słuszności twierdzenie skarżących, że, gdyby nawet ustawa kanałowa z 11 lipca 1914 utraciła swą moc obowią-

snego uznania — ulg od przepisów, które mogłyby się okazać zbyt uciążliwymi dla mieszkańców (§§ 16 i 43 ust. 16), inne wprowadzają przepis o zastępczym środku wykonawczym, przysługującym zresztą organom samorządowym w myśl art. 4 lit. c) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o postępowaniu przymusowym w administracji poz. 342 Dz. Ust. (§ 9), inne wprowadzają przepis o obowiązku połączenia z siecią wodociągową nieruchomości, przyłączonej do sieci kanalizacyjnej, pokrywający się zresztą z przepisami ustawy wodociągowej dla m. Krakowa z 12 sierpnia 1899 (§ 15), inne wreszcie są przepisami natury formalnej lub porządkowej.

Żaden jednak z tych przepisów nie narusza osnowy uchwały rady miejskiej i nie obraża „zupełnej autonomii" organów samorządu, w której obronie występują skarżący. W tych zaś warunkach odnośne zarzuty skarżących należało uznać za chybione.

ad 2) § 69 zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 ma brzmienie następujące: „Z dniem wejścia w życie niniejszych przepisów tracą moc dotychczasowe przepisy, odnoszące się do pobierania opłat i do norm technicznych dla kanalizacji w Krakowie". Skarżący zarzucają, że ten przepis nie deroguje całkowicie ustawy z 11 lipca 1914 o obowiązku właścicieli domów w stoł. król. m. Krakowie wybudowania kanałów domowych, połączenia tychże z miejskimi kanałami ulicznymi oraz o opłatach gminnych za to połączenie, — ogłoszonej w Dz. Ust. Kraj. pod nr 2 z r. 1915.

Zarzut ten jednak nie jest trafny.

Zarządzenie Ministra z 13 lipca 1934 reguluje wszystkie te kwestie, jakie były przedmiotem ustawy kanałowej, a mianowicie zawiera przepisy, dotyczące obowiązku przyłączenia nieruchomości przez ich właścicieli do sieci kanalizacyjnej (§§ 1—12) oraz opłat za to połączenie i korzystanie z sieci kanalizacyjnej (§ 28 i §§ 62—67).

Z pozytywnego zaś przepisu prawa, a mianowicie art. 420 w związku z art. 419 rozporządzenia z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym wynika, że z chwilą wydania przepisów miejscowych, opartych na przepisach art. 408 p. 12 i 14, art. 409 p. 10, art. 410 p. 9 i 12, wygasła moc obowiązująca ustawy kanałowej z 11 lipca 1914, jak wygasają w tych samych warunkach analogiczne ustawy, w art. 420 przykładowo wyszczególnione, np. ustawa z 8 grudnia 1903 o obowiązkach właścicieli domów w król. stoł. m. Lwowie połączenia domowych zbiorników kloacznych z kanałami publicznymi oraz o opłatach gminnych za to połączenie (Dz. Ust. Kraj. nr 139) i szereg innych.

ad 3) Nie jest pozbawione słuszności twierdzenie skarżących, że, gdyby nawet ustawa kanałowa z 11 lipca 1914 utraciła swą moc obowią-

zującą z chwilą wejścia w życie przepisów miejscowych, to również wtedy winny pozostać nienaruszonymi prawa skarżących, nabyte z mocy tej ustawy i nie uchylone na podstawie późniejszych postanowień prawnych. Zachodzi więc obecnie pytanie, jakie mianowicie prawa nabyli skarżący z mocy tej ustawy i czy zarząd miejski, żądając in concreto nakazami płatniczymi z 1 sierpnia 1934 na zasadzie §§ 28 i 63 miejscowych przepisów kanałowych uiszczenia opłaty za korzystanie z sieci kanalizacji gminnej, naruszył przepisy tej ustawy.

Otóż dla rozstrzygnięcia spornego zagadnienia zauważyć należy, że zarówno sama nazwa ustawy z 11 lipca 1914, jako też wszystkie jej postanowienia mówią jedynie o opłatach gminnych za p o ł ą c z e n i e kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi. Ustawa ta nosi mianowicie nazwę: „Ustawa z dnia 11 lipca 1914 o obowiązku właścicieli domów w stoł. król. m. Krakowie wybudowania kanałów domowych, połączenia tychże z miejskimi kanałami ulicznymi, oraz o opłatach gminnych za to p o ł ą c z e n i e". Zawiera ona w § 1 przepis o zasadniczym obowiązku właścicieli zabudowanych realności, położonych przy placu lub ulicy, gdzie miejski kanał uliczny istnieje lub zostanie zaprowadzony, do wybudowania kanału domowego i p o ł ą c z e n i a go z tym kanałem, w § 3 głosi, że p o ł ą c z e n i e uliczne między zewnętrzną granicą realności a kanałem ulicznym wykonywa gmina m. Krakowa we własnym zarządzie i że koszty tego p o ł ą c z e n i a aż do 10 metrów, licząc od zewnętrznej granicy realności do najbliższego miejskiego kanału ulicznego, ponosi właściciel realności, koszty zaś ponad 10 metrów ponosi gmina m. Krakowa; w §§ 5 i 6 zawiera postanowienie, że gmina m. Krakowa ma prawo pobierania jednorazowych opłat za określone w § 1 p o ł ą c z e n i e kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi i że wysokość tych opłat wynosi w zasadzie 25 koron za każdy metr długości frontu. Już więc sama gramatyczna wykładnia — przede wszystkim obowiązująca — wszystkich tych przepisów, które mówią o obowiązku p o ł ą c z e n i a kanałów i o opłacie za to p o ł ą c z e n i e, doprowadza do wniosku, że przez uiszczenie we właściwym czasie opłaty, przewidzianej przez wspomniane przepisy, właściciele realności uczynili jedynie zadość obowiązkowi przyłączenia swej realności do kanałów miejskich. Nie można natomiast snuć z przepisów tej ustawy wniosku, by ona dotyczyła w ogóle zagadnień używania urządzeń kanałowych, a tym mniej, by przesądzała w sensie negatywnym kwestię prawa gminy do pobierania opłat za takie używanie. Ustawa uregulowała wyłącznie sprawę świadczeń pie- n[illegible]ych w ramach 30-letniego okresu za prawo wpustu kanałów domo- [illegible] kanałów publicznych, a pozostawiła otwarte zagadnienie wpro- [illegible] opłat za korzystanie z kanałów publicznych. Żaden przepis usta-

zującą z chwilą wejścia w życie przepisów miejscowych, to również wtedy winny pozostać nienaruszonymi prawa skarżących, nabyte z mocy tej ustawy i nie uchylone na podstawie późniejszych postanowień prawnych. Zachodzi więc obecnie pytanie, jakie mianowicie prawa nabyli skarżący z mocy tej ustawy i czy zarząd miejski, żądając in concreto nakazami płatniczymi z 1 sierpnia 1934 na zasadzie §§ 28 i 63 miejscowych przepisów kanałowych uiszczenia opłaty za korzystanie z sieci kanalizacji gminnej, naruszył przepisy tej ustawy.

Otóż dla rozstrzygnięcia spornego zagadnienia zauważyć należy, że zarówno sama nazwa ustawy z 11 lipca 1914, jako też wszystkie jej postanowienia mówią jedynie o opłatach gminnych za p o ł ą c z e n i e kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi. Ustawa ta nosi mianowicie nazwę: „Ustawa z dnia 11 lipca 1914 o obowiązku właścicieli domów w stoł. król. m. Krakowie wybudowania kanałów domowych, połączenia tychże z miejskimi kanałami ulicznymi, oraz o opłatach gminnych za to p o ł ą c z e n i e". Zawiera ona w § 1 przepis o zasadniczym obowiązku właścicieli zabudowanych realności, położonych przy placu lub ulicy, gdzie miejski kanał uliczny istnieje lub zostanie zaprowadzony, do wybudowania kanału domowego i p o ł ą c z e n i a go z tym kanałem, w § 3 głosi, że p o ł ą c z e n i e uliczne między zewnętrzną granicą realności a kanałem ulicznym wykonywa gmina m. Krakowa we własnym zarządzie i że koszty tego p o ł ą c z e n i a aż do 10 metrów, licząc od zewnętrznej granicy realności do najbliższego miejskiego kanału ulicznego, ponosi właściciel realności, koszty zaś ponad 10 metrów ponosi gmina m. Krakowa; w §§ 5 i 6 zawiera postanowienie, że gmina m. Krakowa ma prawo pobierania jednorazowych opłat za określone w § 1 p o ł ą c z e n i e kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi i że wysokość tych opłat wynosi w zasadzie 25 koron za każdy metr długości frontu. Już więc sama gramatyczna wykładnia — przede wszystkim obowiązująca — wszystkich tych przepisów, które mówią o obowiązku p o ł ą c z e n i a kanałów i o opłacie za to p o ł ą c z e n i e, doprowadza do wniosku, że przez uiszczenie we właściwym czasie opłaty, przewidzianej przez wspomniane przepisy, właściciele realności uczynili jedynie zadość obowiązkowi przyłączenia swej realności do kanałów miejskich. Nie można natomiast snuć z przepisów tej ustawy wniosku, by ona dotyczyła w ogóle zagadnień używania urządzeń kanałowych, a tym mniej, by przesądzała w sensie negatywnym kwestię prawa gminy do pobierania opłat za takie używanie. Ustawa uregulowała wyłącznie sprawę świadczeń pien[illegible]ych w ramach 30-letniego okresu za prawo wpustu kanałów domo[illegible] kanałów publicznych, a pozostawiła otwarte zagadnienie wpro[illegible]płat za korzystanie z kanałów publicznych. Żaden przepis usta-

wy o takich opłatach nie wspomina, jako też nie wprowadza zakazu pobierania takich opłat w przyszłości.

W świetle zatem przepisów tej ustawy właściciele nieruchomości nabyli prawo połączenia kanałów domowych z kanałem publicznym i ponowne ich obciążenie w ramach 30-letniego okresu byłoby — z uwagi na przepis § 5 — sprzeczne z ustawą. Natomiast nie nabyli oni z mocy tej ustawy prawa do bezpłatnego użytkowania kanałów, a jeżeli pod rządem dotychczas obowiązujących przepisów prawnych używali kanałów publicznych bez uiszczania opłat, to przyczyną tego stanu nie była powołana ustawa krajowa z 1914 r., lecz okoliczność, że gmina miasta we właściwej drodze prawnej opłat takich nie wprowadziła.

ad 4 i 6) Zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 opiera się na postanowieniach art. 408 p. 12 i 14, art. 409 p. 10, art. 410 p. 9 i 12 i art. 415 p. a), zawartych w części II, tytule XI rozporządzenia z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym. Z treści wszystkich tych specjalnych przepisów, m. i. z przepisu art. 415, który postanawia, że przepisy miejscowe wydaje Minister Robót Publ. — a więc nawet nie władza nadzorcza w stosunku do związków samorządowych — w porozumieniu z Ministrem Spraw Wewn. na wniosek wojewody (w Warszawie — na wniosek magistratu), oparty na uchwale rady miejskiej, wynika, że kwestie, normowane przepisami miejscowymi, wyłączone są częściowo z bezpośredniego zakresu działań samorządu terytorialnego, że więc przepisy te nie stanowią uchwały, powziętej przez organ uchwalający samorządu w trybie art. 43 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego poz. 294 Dz. Ust., a w szczególności — o ile chodzi o opłaty za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych — nie stanowią statutu związku samorządowego o poborze tych opłat. W takim zaś stanie rzeczy wywody skargi, że opłaty kanałowe winny być w zgodzie z przepisami ustawy o finansach komunalnych i na ich podstawie obciążać wszystkich, którzy z kanałów korzystają, a więc również lokatorów, już są w samym swym założeniu nietrafne. W tej materii już uprzednio wypowiedział się NTA, orzekając w wyroku z 11 grudnia 1933 l. rej. 3105/31, że uchwały w przedmiocie wprowadzenia opłat kanalizacyjnych, wydane nie w trybie przepisów miejscowych, lecz przez reprezentację miejską i w oparciu na art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust., obrażają postanowienia art. 410 p. 9 i 415 rozporządzenia z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. (OPA 647/34). Nie bez znaczenia — wreszcie — dla sprawy przerzucenia opłat kanałowych na lokatorów jest przepis art. 7 ust. 1 p. a) i ust. 2 ustawy z 11 kwi[illegible]a 1924 o ochronie lokatorów poz. 894/28 Dz. Ust., który pozwal[illegible] od lokatorów opłaty gminne od dostarczenia wody i od kan[illegible]

wy o takich opłatach nie wspomina, jako też nie wprowadza zakazu pobierania takich opłat w przyszłości.

W świetle zatem przepisów tej ustawy właściciele nieruchomości nabyli prawo połączenia kanałów domowych z kanałem publicznym i ponowne ich obciążenie w ramach 30-letniego okresu byłoby — z uwagi na przepis § 5 — sprzeczne z ustawą. Natomiast nie nabyli oni z mocy tej ustawy prawa do bezpłatnego użytkowania kanałów, a jeżeli pod rządem dotychczas obowiązujących przepisów prawnych używali kanałów publicznych bez uiszczania opłat, to przyczyną tego stanu nie była powołana ustawa krajowa z 1914 r., lecz okoliczność, że gmina miasta we właściwej drodze prawnej opłat takich nie wprowadziła.

ad 4 i 6) Zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 opiera się na postanowieniach art. 408 p. 12 i 14, art. 409 p. 10, art. 410 p. 9 i 12 i art. 415 p. a), zawartych w części II, tytule XI rozporządzenia z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym. Z treści wszystkich tych specjalnych przepisów, m. i. z przepisu art. 415, który postanawia, że przepisy miejscowe wydaje Minister Robót Publ. — a więc nawet nie władza nadzorcza w stosunku do związków samorządowych — w porozumieniu z Ministrem Spraw Wewn. na wniosek wojewody (w Warszawie — na wniosek magistratu), oparty na uchwale rady miejskiej, wynika, że kwestie, normowane przepisami miejscowymi, wyłączone są częściowo z bezpośredniego zakresu działań samorządu terytorialnego, że więc przepisy te nie stanowią uchwały, powziętej przez organ uchwalający samorządu w trybie art. 43 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego poz. 294 Dz. Ust., a w szczególności — o ile chodzi o opłaty za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych — nie stanowią statutu związku samorządowego o poborze tych opłat. W takim zaś stanie rzeczy wywody skargi, że opłaty kanałowe winny być w zgodzie z przepisami ustawy o finansach komunalnych i na ich podstawie obciążać wszystkich, którzy z kanałów korzystają, a więc również lokatorów, już są w samym swym założeniu nietrafne. W tej materii już uprzednio wypowiedział się NTA, orzekając w wyroku z 11 grudnia 1933 l. rej. 3105/31, że uchwały w przedmiocie wprowadzenia opłat kanalizacyjnych, wydane nie w trybie przepisów miejscowych, lecz przez reprezentację miejską i w oparciu na art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust., obrażają postanowienia art. 410 p. 9 i 415 rozporządzenia z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. (OPA 647/34). Nie bez znaczenia — wreszcie — dla sprawy przerzucenia opłat kanałowych na lokatorów jest przepis art. 7 ust. 1 p. a) i ust. 2 ustawy z 11 kwi[illegible]a 1924 o ochronie lokatorów poz. 894/28 Dz. Ust., który pozwa[illegible] od lokatorów opłaty gminne od dostarczenia wody i od kan[illegible]

w tych przypadkach (dopóki komorne nie osiągnie 75% podstawowego komornego), które na ogół obecnie nie mają miejsca.

ad 5) Rozporządzenie z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym zostało wydane na podstawie art. 44 ust. 6 konstytucji z 17 marca 1921 poz. 267 Dz. Ust. oraz ustawy z 2 sierpnia 1926 o upoważnieniu Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy poz. 443 Dz. Ust. Ustawa z 2 sierpnia 1926, upoważniająca Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy (art. 1), wyłącza spod udzielonych pełnomocnictw m. i. sprawy nakładania nowych podatków i opłat publicznych (art. 2). Przepis art. 410 p. 9 prawa budowlanego mieści się w upoważnieniu Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń w celu uporządkowania stanu prawnego. W związku z odpowiednim zarzutem skargi zachodzi pytanie, czy rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928, zawierające w art. 410 p. 9 przepis o ustanowieniu w drodze przepisów miejscowych opłat za korzystanie z kanalizacji, wyszło poza ramy pełnomocnictwa ustawowego. Na to pytanie odpowiedź musi wypaść przecząca już z tego powodu, że opłaty za korzystanie z kanalizacji nie są opłatami nowymi, gdyż również przed wydaniem wspomnianego rozporządzenia istniał tytuł prawny do ich pobierania, ustanowiony w art. 27 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust., według którego związki komunalne winny pobierać opłaty za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego, do których w myśl judykatury NTA zaliczają się również urządzenia wodociągowe i kanałowe.

Zresztą skarżący dopatrują się sprzeczności z ustawą o pełnomocnictwach z tego powodu, że zaliczają sporną opłatę do rzędu podatków, twierdząc, że nie stanowi ona ekwiwalentu opłaty za usługi, świadczone przez samorząd terytorialny. Z tego ujęcia zarzutu wynika a contrario, że sami skarżący nie podtrzymują zarzutu w odniesieniu do opłat, stanowiących ekwiwalent świadczeniowy. Otóż NTA, jak już poprzednio wywiedziono, stoi na stanowisku, że opłaty za używanie urządzeń kanałowych gminy nie należą do kategorii podatków, lecz do rzędu opłat za korzystanie z urządzeń gminnych względnie za używanie tychże.

ad 7 i 8) Wywody skarżących, zarzucające, że opłata wodociągowa nie ma ustawowej podstawy prawnej, że przeto i opłata kanałowa, jako oparta na opłacie wodociągowej, również takiej podstawy jest pozbawiona, nie były przytoczone przez skarżącą w toku postępowania administracyjnego. Przytoczone zaś dopiero po raz pierwszy w skardze kasacyjnej, przedstawiają się jako rozszerzenie istoty roszczenia, wobec czego nie mogą być uwzględnione z uwagi na przepis art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

w tych przypadkach (dopóki komorne nie osiągnie 75% podstawowego komornego), które na ogół obecnie nie mają miejsca.

ad 5) Rozporządzenie z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym zostało wydane na podstawie art. 44 ust. 6 konstytucji z 17 marca 1921 poz. 267 Dz. Ust. oraz ustawy z 2 sierpnia 1926 o upoważnieniu Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy poz. 443 Dz. Ust. Ustawa z 2 sierpnia 1926, upoważniająca Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy (art. 1), wyłącza spod udzielonych pełnomocnictw m. i. sprawy nakładania n o w y c h podatków i opłat publicznych (art. 2). Przepis art. 410 p. 9 prawa budowlanego mieści się w upoważnieniu Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń w celu uporządkowania stanu prawnego. W związku z odpowiednim zarzutem skargi zachodzi pytanie, czy rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928, zawierające w art. 410 p. 9 przepis o ustanowieniu w drodze przepisów miejscowych opłat za korzystanie z kanalizacji, wyszło poza ramy pełnomocnictwa ustawowego. Na to pytanie odpowiedź musi wypaść przecząca już z tego powodu, że opłaty za korzystanie z kanalizacji nie są opłatami nowymi, gdyż również przed wydaniem wspomnianego rozporządzenia istniał tytuł prawny do ich pobierania, ustanowiony w art. 27 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust., według którego związki komunalne winny pobierać opłaty za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego, do których w myśl judykatury NTA zaliczają się również urządzenia wodociągowe i kanałowe.

Zresztą skarżący dopatrują się sprzeczności z ustawą o pełnomocnictwach z tego powodu, że zaliczają sporną opłatę do rzędu podatków, twierdząc, że nie stanowi ona ekwiwalentu opłaty za usługi, świadczone przez samorząd terytorialny. Z tego ujęcia zarzutu wynika a contrario, że sami skarżący nie podtrzymują zarzutu w odniesieniu do opłat, stanowiących ekwiwalent świadczeniowy. Otóż NTA, jak już poprzednio wywiedziono, stoi na stanowisku, że opłaty za używanie urządzeń kanałowych gminy nie należą do kategorii podatków, lecz do rzędu opłat za korzystanie z urządzeń gminnych względnie za używanie tychże.

ad 7 i 8) Wywody skarżących, zarzucające, że opłata wodociągowa nie ma ustawowej podstawy prawnej, że przeto i opłata kanałowa, jako oparta na opłacie wodociągowej, również takiej podstawy jest pozbawiona, nie były przytoczone przez skarżącą w toku postępowania administracyjnego. Przytoczone zaś dopiero po raz pierwszy w skardze kasacyjnej, przedstawiają się jako rozszerzenie istoty roszczenia, wobec czego nie mogą być uwzględnione z uwagi na przepis art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

ad 9) Z zestawienia przepisów art. 410 p. 9 i ust. 3 art. 69 rozporządzenia o prawie budowlanym skarżący wyprowadzają wniosek, że nie jest słuszna tego rodzaju interpretacja, aby opłaty kanałowe ponosili także właściciele parcel niezabudowanych. Gdy jednak skarżący nie łączą swych wywodów z żadnym konkretnym zarzutem co do legalności zaskarżonego orzeczenia, a w szczególności w skardze nie zarzucają, aby nieruchomości, o które w sporze chodzi, stanowiły parcele niezabudowane, należało zgodnie z art. 49 rozporządzenia o NTA uznać, że brak jest po ich stronie legitymacji do podnoszenia tego rodzaju zarzutów.

ad 10) Twierdzenie skarżących, że przepis art. 408 nakłada na gminę obowiązek wydania przepisów miejscowych, regulujących sprawy, wyliczone w p. 1—16 tego artykułu, wobec czego niedopuszczalne jest regulowanie w drodze przepisów miejscowych tylko jednej części prawa budowlanego, jest nieistotne z tego powodu, że art. 408 nie zajmuje się opłatami za korzystanie z kanalizacji i nie wiąże się w żadnym stopniu ze spornym zagadnieniem.

ad 11) Przepis egzekucyjny z art. 380 prawa budowlanego istotnie dotyczy tylko egzekucji, mającej na celu usuwanie uchybień w utrzymywaniu budynków, i do opłat kanałowych stosowany być nie może. Ta okoliczność jest jednak bez istotnego znaczenia dla legalności spornej opłaty, ponieważ skarżący nawet nie twierdzą, by spór konkretny obracał się w sferze poboru opłaty w trybie egzekucyjnym. Pytanie zatem, czy i w jaki sposób opłata może być przymusowo ściągnięta, może stać się aktualne dopiero w przypadku, gdy płatnik odmówi uiszczenia opłaty w trybie wpłaty dobrowolnej.

ad 12 i 16) Zarzuty skarżących, że „nieważne jest pozostawienie przez zarządzenie Ministra terminu płatności opłaty swobodnej ocenie władzy administracyjnej" (ad 12) i że „niedopuszczalny jest wymiar opłaty kanałowej z góry" (ad 16), bliżej zresztą nieuzasadnione, — nie są trafne. Rozporządzenie bowiem o prawie budowlanym nie zawiera żadnego pozytywnego postanowienia, które by nakazywało normowanie przepisami miejscowymi również terminów wymiaru i poboru opłat kanałowych, a praktyka legislacyjna za tezą taką jako bezwzględną zasadą również nie przemawia. Dość wskazać dla przykładu na przepis art. 54 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun., który dopuszcza nawet oznaczenie terminu płatności samoistnej daniny komunalnej w samym orzeczeniu wymiarowym. Prawo zaś wymierzenia opłaty z góry znajduje swe uzasadnienie w przepisie § 63 zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, który przewiduje roczne okresy wymiarowe, nie zawierające poza tym żadnych innych postanowień, dotyczących terminów płatności przypadających opłat. Jeżeli więc władza wymiarowa w związku

ad 9) Z zestawienia przepisów art. 410 p. 9 i ust. 3 art. 69 rozporządzenia o prawie budowlanym skarżący wyprowadzają wniosek, że nie jest słuszna tego rodzaju interpretacja, aby opłaty kanałowe ponosili także właściciele parcel niezabudowanych. Gdy jednak skarżący nie łączą swych wywodów z żadnym konkretnym zarzutem co do legalności zaskarżonego orzeczenia, a w szczególności w skardze nie zarzucają, aby nieruchomości, o które w sporze chodzi, stanowiły parcele niezabudowane, należało zgodnie z art. 49 rozporządzenia o NTA uznać, że brak jest po ich stronie legitymacji do podnoszenia tego rodzaju zarzutów.

ad 10) Twierdzenie skarżących, że przepis art. 408 nakłada na gminę obowiązek wydania przepisów miejscowych, regulujących sprawy, wyliczone w p. 1—16 tego artykułu, wobec czego niedopuszczalne jest regulowanie w drodze przepisów miejscowych tylko jednej części prawa budowlanego, jest nieistotne z tego powodu, że art. 408 nie zajmuje się opłatami za korzystanie z kanalizacji i nie wiąże się w żadnym stopniu ze spornym zagadnieniem.

ad 11) Przepis egzekucyjny z art. 380 prawa budowlanego istotnie dotyczy tylko egzekucji, mającej na celu usuwanie uchybień w utrzymywaniu budynków, i do opłat kanałowych stosowany być nie może. Ta okoliczność jest jednak bez istotnego znaczenia dla legalności spornej opłaty, ponieważ skarżący nawet nie twierdzą, by spór konkretny obracał się w sferze poboru opłaty w trybie egzekucyjnym. Pytanie zatem, czy i w jaki sposób opłata może być przymusowo ściągnięta, może stać się aktualne dopiero w przypadku, gdy płatnik odmówi uiszczenia opłaty w trybie wpłaty dobrowolnej.

ad 12 i 16) Zarzuty skarżących, że „nieważne jest pozostawienie przez zarządzenie Ministra terminu płatności opłaty swobodnej ocenie władzy administracyjnej" (ad 12) i że „niedopuszczalny jest wymiar opłaty kanałowej z góry" (ad 16), bliżej zresztą nieuzasadnione, — nie są trafne. Rozporządzenie bowiem o prawie budowlanym nie zawiera żadnego pozytywnego postanowienia, które by nakazywało normowanie przepisami miejscowymi również terminów wymiaru i poboru opłat kanałowych, a praktyka legislacyjna za tezą taką jako bezwzględną zasadą również nie przemawia. Dość wskazać dla przykładu na przepis art. 54 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun., który dopuszcza nawet oznaczenie terminu płatności samoistnej daniny komunalnej w samym orzeczeniu wymiarowym. Prawo zaś wymierzenia opłaty z góry znajduje swe uzasadnienie w przepisie § 63 zarządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, który przewiduje roczne okresy wymiarowe, nie zawierające poza tym żadnych innych postanowień, dotyczących terminów płatności przypadających opłat. Jeżeli więc władza wymiarowa w związku

ze wspomnianym przepisem zarządzenia Ministra Spraw Wewn., które zostało ogłoszone w Krakowskim Dzienniku Wojewódzkim w dniu 1 sierpnia 1934, wystawiła nakazy płatnicze za pozostałe 5 miesięcy tegoż roku, to w tym nie dopatrzył się NTA ani niezgodności z prawem, ani wadliwości postępowania. Zresztą skarżący na poparcie swych zarzutów nie powołali się na żaden przepis prawa, a czerpią swe wywody jedynie z charakteru samej opłaty; wywody te jednak ostać się nie mogą wobec wyraźnej treści powołanego § 63 zarządzenia.

ad 13) Skoro, jak to już powyżej w p. 4) zostało wywiedzione, obciążenie opłatami kanałowymi tylko właścicieli nieruchomości nie sprzeciwia się żadnemu przepisowi prawa, to zarzut, że „oprócz właściciela domu zaczepiona opłata kanałowa (?) nie wymienia tych osób fizycznych, które korzystają z kanałów", upada sam przez się.

ad 14) Skarżący w toku całego postępowania nie przeczyli, by ich nieruchomości były połączone z kanałem miejskim, a w skardze na fakcie uiszczenia kosztów za takie połączenie opierają główne swe zarzuty o braku po ich stronie obowiązku ponoszenia opłat za używanie kanałów. Władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu (p. 9) również stwierdza, że „w niniejszym wypadku chodzi o realność, połączoną z kanałem miejskim". W tych zaś warunkach, gdy fakt połączenia realności skarżących z kanałami ulicznymi jest w sprawie bezsporny, okoliczność, że nakazy płatnicze nie stwierdzają, iż przedmiotowe nieruchomości połączone są z kanałem miejskim, nie ma dla sprawy istotnego znaczenia.

ad 15) Brak jest w aktach danych, aby władza pozwana w stosunku do skarżących traktowała opłatę kanałową jako ciężar rzeczowy, obciążający nieruchomość, i żeby w ogóle zajmowała się określeniem charakteru spornej opłaty. Tego więc rodzaju zarzuty skarżących przedstawiają się jako bezprzedmiotowe.

ad 17) Sporne opłaty kanałowe — jak to już wyżej było powiedziane — nie są opłatami komunalnymi, ustanawianymi przez organ uchwalający gminy na podstawie art. 27—30 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923, lecz są opłatami na rzecz gminy, które ustanawiają specjalne władze w specjalnym trybie na podstawie art. 410 p. 9 i art. 415 rozporządzenia o prawie budowlanym. O ustanowieniu tych opłat, ich wysokości i poborze na rzecz gminy m. Krakowa stanowi w konkretnym przypadku zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, które zostało ogłoszone w Krakowskim Dzienniku Wojewódzkim z 1 sierpnia 1934 nr 16 poz. 120 i z tym dniem w myśl § 68 weszło w życie jako norma obowiązująca. Ponieważ §§ 28 i 62—67 zarządzenia Ministra ustanawiają pobór tych opłat i ich taryfę, to władze miejskie miały dostateczną podstawę do poboru tych opłat. Wbrew twier-

ze wspomnianym przepisem zarządzenia Ministra Spraw Wewn., które zostało ogłoszone w Krakowskim Dzienniku Wojewódzkim w dniu 1 sierpnia 1934, wystawiła nakazy płatnicze za pozostałe 5 miesięcy tegoż roku, to w tym nie dopatrzył się NTA ani niezgodności z prawem, ani wadliwości postępowania. Zresztą skarżący na poparcie swych zarzutów nie powołali się na żaden przepis prawa, a czerpią swe wywody jedynie z charakteru samej opłaty; wywody te jednak ostać się nie mogą wobec wyraźnej treści powołanego § 63 zarządzenia.

ad 13) Skoro, jak to już powyżej w p. 4) zostało wywiedzione, obciążenie opłatami kanałowymi tylko właścicieli nieruchomości nie sprzeciwia się żadnemu przepisowi prawa, to zarzut, że „oprócz właściciela domu zaczepiona opłata kanałowa (?) nie wymienia tych osób fizycznych, które korzystają z kanałów", upada sam przez się.

ad 14) Skarżący w toku całego postępowania nie przeczyli, by ich nieruchomości były połączone z kanałem miejskim, a w skardze na fakcie uiszczenia kosztów za takie połączenie opierają główne swe zarzuty o braku po ich stronie obowiązku ponoszenia opłat za używanie kanałów. Władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu (p. 9) również stwierdza, że „w niniejszym wypadku chodzi o realność, połączoną z kanałem miejskim". W tych zaś warunkach, gdy fakt połączenia realności skarżących z kanałami ulicznymi jest w sprawie bezsporny, okoliczność, że nakazy płatnicze nie stwierdzają, iż przedmiotowe nieruchomości połączone są z kanałem miejskim, nie ma dla sprawy istotnego znaczenia.

ad 15) Brak jest w aktach danych, aby władza pozwana w stosunku do skarżących traktowała opłatę kanałową jako ciężar rzeczowy, obciążający nieruchomość, i żeby w ogóle zajmowała się określeniem charakteru spornej opłaty. Tego więc rodzaju zarzuty skarżących przedstawiają się jako bezprzedmiotowe.

ad 17) Sporne opłaty kanałowe — jak to już wyżej było powiedziane — nie są opłatami komunalnymi, ustanawianymi przez organ uchwalający gminy na podstawie art. 27—30 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923, lecz są opłatami na rzecz gminy, które ustanawiają specjalne władze w specjalnym trybie na podstawie art. 410 p. 9 i art. 415 rozporządzenia o prawie budowlanym. O ustanowieniu tych opłat, ich wysokości i poborze na rzecz gminy m. Krakowa stanowi w konkretnym przypadku zarządzenie Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934, które zostało ogłoszone w Krakowskim Dzienniku Wojewódzkim z 1 sierpnia 1934 nr 16 poz. 120 i z tym dniem w myśl § 68 weszło w życie jako norma obowiązująca. Ponieważ §§ 28 i 62—67 zarządzenia Ministra ustanawiają pobór tych opłat i ich taryfę, to władze miejskie miały dostateczną podstawę do poboru tych opłat. Wbrew twier-

dzeniu skarżących, pobór tych opłat bez specjalnej uchwały rady miejskiej nie narusza w tym stanie prawnym przepisów ani ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust., ani statutu gminnego. Zresztą skarżący tych przepisów, rzekomo naruszonych, w skargach swych nie wyszczególniają.

ad 18) Zarzut wreszcie skarżących, że władze wymiarowe nie badały zgodności czynszów, przyjętych za podstawę wymiaru, z czynszami rzeczywistymi, jest również chybiony już z tego powodu, że opłatę kanałową, stosownie do § 63 zarządzenia Ministra Spraw Wewn., pobiera się w wysokości 40% opłaty wodociągowej, nie zaś bezpośrednio w stosunku do czynszu najmu.

Wychodząc z wszystkich powyższych założeń, NTA nie znalazł w zaskarżonym orzeczeniu ani naruszenia ustawy, ani wadliwości postępowania, zarzuconych w skargach, wobec czego skargi te, jako nieuzasadnione, oddalił.

Uwagi poniższe mają na celu oświetlenie tej kwestji prawnej, która w punkcie 3 wyroku została przez NTA rozstrzygnięta tylko na podstawie gramatycznej wykładni wyrazu „połączenie", użytego w odnośnych przepisach prawnych.

Ustawa z 11 lipca 1914 przewiduje dwojakiego rodzaju opłatę kanałową: jedną z § 3, stanowiącą ekwiwalent kosztów, jakie gmina obowiązana jest pobierać od właściciela realności za przeprowadzenie przez gminę we własnym zarządzie kanałów, łączących zewnętrzną granicę realności z kanałem ulicznym, oraz drugą z § 5, którą gmina ma prawo pobrać jako jednorazową opłatę za określone w § 1 połączenie kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi.

Jeśli ta pierwsza opłata stanowi faktyczne koszty połączenia kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi, to jaki charakter posiada druga opłata, jakich wzajemnych świadczeń ze strony gminy na rzecz płatnika jest ona ekwiwalentem?

Połączenie realności z kanałem miejskim, stanowiące w myśl § 1 ustawy obowiązek właściciela realności, wpływa nie tylko na rozwój pod względem sanitarnym miasta, lecz jednocześnie przynosi niewątpliwe korzyści właścicielom realności. Gdy więc z jednej strony gmina na cele kanalizacji miejskiej ponosi duże wydatki, a z drugiej strony przysparza korzyści materialnych przede wszystkim właścicielom realności, byłoby niezgodne z zasadniczą polityką finansową gminy i ogólnymi założeniami gospodarki komunalnej, aby gmina pokrywała koszty urządzenia kanalizacji tylko z ogólnych dochodów gminy, na które składa się ogół mieszkańców, a nie obciążyła w ten lub inny sposób specjalną opłatą tych, którzy z zaprowadzonych urządzeń odnoszą szczególne korzyści. Taką właśnie specjalną opłatę na cele urządzenia kanalizacji stanowi opłata z § 5 ustawy z 11 lipca 1914.

Przemawiają za tym nie tylko powyższe wywody natury teoretycznej, które znalazły swą zupełną realizację w przepisie § 6 obowiązującej w gminie m. Krakowa analogicznej ustawy z 12 sierpnia 1899 o obowiązku właścicieli połączenia swoich domów z miejskim wodociągiem Dz. Ust. Kraj. nr 94, według którego na pokrycie kosztów, połączonych z z a p r o w a d z e n i e m wodociągu miejskiego, jego utrzymaniem i administracją, przysługuje gminie m. Krakowa prawo pobierania przez lat 50

dzeniu skarżących, pobór tych opłat bez specjalnej uchwały rady miejskiej nie narusza w tym stanie prawnym przepisów ani ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust., ani statutu gminnego. Zresztą skarżący tych przepisów, rzekomo naruszonych, w skargach swych nie wyszczególniają.

ad 18) Zarzut wreszcie skarżących, że władze wymiarowe nie badały zgodności czynszów, przyjętych za podstawę wymiaru, z czynszami rzeczywistymi, jest również chybiony już z tego powodu, że opłatę kanałową, stosownie do § 63 zarządzenia Ministra Spraw Wewn., pobiera się w wysokości 40% opłaty wodociągowej, nie zaś bezpośrednio w stosunku do czynszu najmu.

Wychodząc z wszystkich powyższych założeń, NTA nie znalazł w zaskarżonym orzeczeniu ani naruszenia ustawy, ani wadliwości postępowania, zarzuconych w skargach, wobec czego skargi te, jako nieuzasadnione, oddalił.

Uwagi poniższe mają na celu oświetlenie tej kwestji prawnej, która w punkcie 3 wyroku została przez NTA rozstrzygnięta tylko na podstawie gramatycznej wykładni wyrazu „połączenie", użytego w odnośnych przepisach prawnych.

Ustawa z 11 lipca 1914 przewiduje dwojakiego rodzaju opłatę kanałową: jedną z § 3, stanowiącą ekwiwalent kosztów, jakie gmina obowiązana jest pobierać od właściciela realności za przeprowadzenie przez gminę we własnym zarządzie kanałów, łączących zewnętrzną granicę realności z kanałem ulicznym, oraz drugą z § 5, którą gmina ma prawo pobrać jako jednorazową opłatę za określone w § 1 połączenie kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi.

Jeśli ta pierwsza opłata stanowi faktyczne koszty połączenia kanałów domowych z miejskimi kanałami ulicznymi, to jaki charakter posiada druga opłata, jakich wzajemnych świadczeń ze strony gminy na rzecz płatnika jest ona ekwiwalentem?

Połączenie realności z kanałem miejskim, stanowiące w myśl § 1 ustawy obowiązek właściciela realności, wpływa nie tylko na rozwój pod względem sanitarnym miasta, lecz jednocześnie przynosi niewątpliwe korzyści właścicielom realności. Gdy więc z jednej strony gmina na cele kanalizacji miejskiej ponosi duże wydatki, a z drugiej strony przysparza korzyści materialnych przede wszystkim właścicielom realności, byłoby niezgodne z zasadniczą polityką finansową gminy i ogólnymi założeniami gospodarki komunalnej, aby gmina pokrywała koszty urządzenia kanalizacji tylko z ogólnych dochodów gminy, na które składa się ogół mieszkańców, a nie obciążyła w ten lub inny sposób specjalną opłatą tych, którzy z zaprowadzonych urządzeń odnoszą szczególne korzyści. Taką właśnie specjalną opłatę na cele urządzenia kanalizacji stanowi opłata z § 5 ustawy z 11 lipca 1914.

Przemawiają za tym nie tylko powyższe wywody natury teoretycznej, które znalazły swą zupełną realizację w przepisie § 6 obowiązującej w gminie m. Krakowa analogicznej ustawy z 12 sierpnia 1899 o obowiązku właścicieli połączenia swoich domów z miejskim wodociągiem Dz. Ust. Kraj. nr 94, według którego na pokrycie kosztów, połączonych z *zaprowadzeniem* wodociągu miejskiego, jego utrzymaniem i administracją, przysługuje gminie m. Krakowa prawo pobierania przez lat 50

podatku gminnego aż do wysokości 5% czynszu najmu lub wartości czynszowej budynków, położonych w obrębie gminy.

Przemawia za tym także analiza poszczególnych przepisów ustawy z 11 lipca 1914. I tak § 6 ustanawia opłatę w stosunku do długości frontu realności, a więc w sposób, odpowiadający udziałowi w kosztach urządzenia kanalizacji przez gminę, podczas gdy przy wymiarze opłaty za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych decydującym czynnikiem jest zarówno długość frontu budynku, jako też jego rozmiar, wyrażający się w jego głębokości i wysokości (ilości piątr). Wysokość opłaty (25 koron za każdy metr długości frontu) jest niewspółmiernie mała w stosunku do korzyści, osiąganych przez właściciela realności przez używanie w ciągu 30 lat kanałów miejskich, i w stosunku do wydatków, ponoszonych przez gminę na utrzymywanie i administrację tych kanałów w ciągu takiegoż okresu czasu. Opłata ta jest jednorazowa (§ 5 ust. 1 ustawy), a więc raczej może być traktowana jako współudział w kosztach urządzenia kanałów, niż jako opłata za korzystanie z urządzeń miejskich na przeciąg 30 lat z góry, który to wyjątkowy system pobierania z góry opłat za tak długi okres czasu musiałby być w ustawie szerzej potraktowany i w szczegółach rozwinięty. Według § 5 ust. 2 p. 1 ustawy od opłaty tej są wolni właściciele tych domów, których kanały domowe w chwili przebudowy były już połączone z miejskimi kanałami podwórzowymi; zwolnienie takie jest zrozumiałe, jeśli traktować sporną opłatę jako pewien rodzaj ekwiwalentu za podniesienie gospodarcze realności przez połączenie z kanałami miejskimi, gdyż w tym wypadku podniesienie takie nie miało miejsca; natomiast tego rodzaju zwolnienie od opłat nie miałoby żadnego uzasadnienia, gdyby chodziło o zwolnienie od opłat za używanie kanałów, gdyż tego rodzaju realności korzystają z urządzeń kanałowych miejskich na równi z innymi realnościami. Wreszcie, według przepisu § 5 ust. 1 p. 2 ustawy od opłaty omawianej zwolnieni są właściciele tych domów, które znajdują się przy ulicach otwartych, względnie uregulowanych i urządzonych na podstawie §§ 16a, 16d, 16c, 16f, 16g i 16h noweli do ustawy budowniczej z 28 marca 1910 Dz. Ust. Kraj. nr 89; wszystkie te postanowienia ustawy budowniczej, a w szczególności § 16g omawiają obowiązek otwierającego lub regulującego ulicę do urządzenia własnym kosztem ulicy, które to urządzenie obejmuje również urządzenie kanalizacji; zasada więc, że opłata quaestionis jest udziałem właściciela realności w kosztach urządzenia kanalizacji, łączy się i w tym przypadku logicznie z przepisem o zwolnieniu od tej opłaty tych obywateli, którzy z innego tytułu do kosztów urządzenia kanalizacji są zobowiązani.

Wszystkie te przesłanki, o niejednakowej zresztą mocy dowodowej, prowadzą łącznie do tego wniosku, że opłata z § 5 ustawy nie stanowi ekwiwalentu za prawo bezpłatnego korzystania z kanałów miejskich, lecz przedstawia współudział właścicieli realności w kosztach założenia przez gminę urządzeń kanalizacyjnych, odpowiadający w ogólnych zarysach dopłatom na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urządzeń i zakładów dobra publicznego, przewidzianym przez art. 31 obecnie obowiązującej ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust.

Stanisław Okulicz

podatku gminnego aż do wysokości 5% czynszu najmu lub wartości czynszowej budynków, położonych w obrębie gminy.

Przemawia za tym także analiza poszczególnych przepisów ustawy z 11 lipca 1914. I tak § 6 ustanawia opłatę w stosunku do długości frontu realności, a więc w sposób, odpowiadający udziałowi w kosztach urządzenia kanalizacji przez gminę, podczas gdy przy wymiarze opłaty za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych decydującym czynnikiem jest zarówno długość frontu budynku, jako też jego rozmiar, wyrażający się w jego głębokości i wysokości (ilości piątr). Wysokość opłaty (25 koron za każdy metr długości frontu) jest niewspółmiernie mała w stosunku do korzyści, osiąganych przez właściciela realności przez używanie w ciągu 30 lat kanałów miejskich, i w stosunku do wydatków, ponoszonych przez gminę na utrzymywanie i administrację tych kanałów w ciągu takiegoż okresu czasu. Opłata ta jest jednorazowa (§ 5 ust. 1 ustawy), a więc raczej może być traktowana jako współudział w kosztach urządzenia kanałów, niż jako opłata za korzystanie z urządzeń miejskich na przeciąg 30 lat z góry, który to wyjątkowy system pobierania z góry opłat za tak długi okres czasu musiałby być w ustawie szerzej potraktowany i w szczegółach rozwinięty. Według § 5 ust. 2 p. 1 ustawy od opłaty tej są wolni właściciele tych domów, których kanały domowe w chwili przebudowy były już połączone z miejskimi kanałami podwórzowymi; zwolnienie takie jest zrozumiałe, jeśli traktować sporną opłatę jako pewien rodzaj ekwiwalentu za podniesienie gospodarcze realności przez połączenie z kanałami miejskimi, gdyż w tym wypadku podniesienie takie nie miało miejsca; natomiast tego rodzaju zwolnienie od opłat nie miałoby żadnego uzasadnienia, gdyby chodziło o zwolnienie od opłat za używanie kanałów, gdyż tego rodzaju realności korzystają z urządzeń kanałowych miejskich na równi z innymi realnościami. Wreszcie, według przepisu § 5 ust. 1 p. 2 ustawy od opłaty omawianej zwolnieni są właściciele tych domów, które znajdują się przy ulicach otwartych, względnie uregulowanych i urządzonych na podstawie §§ 16a, 16d, 16c, 16f, 16g i 16h noweli do ustawy budowniczej z 28 marca 1910 Dz. Ust. Kraj. nr 89; wszystkie te postanowienia ustawy budowniczej, a w szczególności § 16g omawiają obowiązek otwierającego lub regulującego ulicę do urządzenia własnym kosztem ulicy, które to urządzenie obejmuje również urządzenie kanalizacji; zasada więc, że opłata quaestionis jest udziałem właściciela realności w kosztach urządzenia kanalizacji, łączy się i w tym przypadku logicznie z przepisem o zwolnieniu od tej opłaty tych obywateli, którzy z innego tytułu do kosztów urządzenia kanalizacji są zobowiązani.

Wszystkie te przesłanki, o niejednakowej zresztą mocy dowodowej, prowadzą łącznie do tego wniosku, że opłata z § 5 ustawy nie stanowi ekwiwalentu za prawo bezpłatnego korzystania z kanałów miejskich, lecz przedstawia współudział właścicieli realności w kosztach założenia przez gminę urządzeń kanalizacyjnych, odpowiadający w ogólnych zarysach dopłatom na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urządzeń i zakładów dobra publicznego, przewidzianym przez art. 31 obecnie obowiązującej ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust.

Stanisław Okulicz

1680.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty kanałowe: Wysokość.

Z samej istoty opłat za korzystanie z gminnych urządzeń kanalizacyjnych w myśl art. 410 p. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym poz. 202 Dz. Ust. wynika, że nie mogą one być pobierane w dowolnej wysokości. (Teza).

Wyrok NTA z 4 listopada 1936 l. rej. 4595/35 w sprawie Maurycego Munda we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie opłaty kanałowej na rzecz gminy m. Lwowa.

Maurycy Mund, właściciel realności we Lwowie, zarzuca w skardze kasacyjnej zaskarżonemu orzeczeniu lwowskiego Urzędu Wojewódzkiego z 12 kwietnia 1935: 1) nietrafność zapatrywania, że rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanym z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. nie ogranicza wysokości i sposobu poboru opłat kanałowych, ani nie uzależnia ich wysokości od kosztów połączonych z utrzymaniem kanałów; 2) pominięcie zarzutu odwołania o braku podstawy prawnej do poboru nałożonej opłaty kanałowej....

...NTA rozważył najpierw najdalej idący zarzut skargi o nielegalności zaskarżonego orzeczenia z powodu wykroczenia art. 410 p. 9 prawa budowlanego poza konstytucyjne względnie ustawowe upoważnienie Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy.

W tym względzie skarga twierdzi, że opłaty kanałowe, oparte na zarządzeniu Ministra Spraw Wewn. z 26 kwietnia 1934 w sprawie przepisów miejscowych o usuwaniu nieczystości i wód opadowych dla m. Lwowa, ogłoszonym w Lwowskim Dzienniku Wojewódzkim nr 8 poz. 42, stanowią nowy ciężar daninowy, do którego nałożenia ustawa z 2 sierpnia 1926 poz. 443 Dz. Ust. nie upoważniła Prezydenta Rzplitej.

Zapatrywanie powyższe NTA uznał za chybione.

Wymienione zarządzenie Ministra Spraw Wewn. opiera się na art. 408 p. 12 i 14, dalej na art. 410 p. 9 i 12 oraz na art. 415 p. a) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym, a to rozporządzenie wydano na podstawie art. 44 ust. 6 konstytucji z 17 marca 1921 poz. 267 Dz. Ust. oraz ustawy z 2 sierpnia 1926 o upoważnieniu Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy poz. 443 Dz. Ust. Ustawa ta wyłącza wprawdzie z pełnomocnictwa m. i. sprawy nakładania *nowych* podatków i opłat publicznych (art. 2), lecz opłaty kanałowe, o które chodzi, nie są opłatami nowymi, jak twierdzi

1680.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty kanałowe: Wysokość.

Z samej istoty opłat za korzystanie z gminnych urządzeń kanalizacyjnych w myśl art. 410 p. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym poz. 202 Dz. Ust. wynika, że nie mogą one być pobierane w dowolnej wysokości. (Teza).

Wyrok NTA z 4 listopada 1936 l. rej. 4595/35 w sprawie Maurycego Munda we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie opłaty kanałowej na rzecz gminy m. Lwowa.

Maurycy Mund, właściciel realności we Lwowie, zarzuca w skardze kasacyjnej zaskarżonemu orzeczeniu lwowskiego Urzędu Wojewódzkiego z 12 kwietnia 1935: 1) nietrafność zapatrywania, że rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanym z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. nie ogranicza wysokości i sposobu poboru opłat kanałowych, ani nie uzależnia ich wysokości od kosztów połączonych z utrzymaniem kanałów; 2) pominięcie zarzutu odwołania o braku podstawy prawnej do poboru nałożonej opłaty kanałowej....

...NTA rozważył najpierw najdalej idący zarzut skargi o nielegalności zaskarżonego orzeczenia z powodu wykroczenia art. 410 p. 9 prawa budowlanego poza konstytucyjne względnie ustawowe upoważnienie Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy.

W tym względzie skarga twierdzi, że opłaty kanałowe, oparte na zarządzeniu Ministra Spraw Wewn. z 26 kwietnia 1934 w sprawie przepisów miejscowych o usuwaniu nieczystości i wód opadowych dla m. Lwowa, ogłoszonym w Lwowskim Dzienniku Wojewódzkim nr 8 poz. 42, stanowią nowy ciężar daninowy, do którego nałożenia ustawa z 2 sierpnia 1926 poz. 443 Dz. Ust. nie upoważniła Prezydenta Rzplitej.

Zapatrywanie powyższe NTA uznał za chybione.

Wymienione zarządzenie Ministra Spraw Wewn. opiera się na art. 408 p. 12 i 14, dalej na art. 410 p. 9 i 12 oraz na art. 415 p. a) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanym, a to rozporządzenie wydano na podstawie art. 44 ust. 6 konstytucji z 17 marca 1921 poz. 267 Dz. Ust. oraz ustawy z 2 sierpnia 1926 o upoważnieniu Prezydenta Rzplitej do wydawania rozporządzeń z mocą ustawy poz. 443 Dz. Ust. Ustawa ta wyłącza wprawdzie z pełnomocnictwa m. i. sprawy nakładania *nowych* podatków i opłat publicznych (art. 2), lecz opłaty kanałowe, o które chodzi, nie są opłatami nowymi, jak twierdzi

skarżący, gdyż już przed wydaniem wymienionego rozporządzenia istniał tytuł ustawowy do ich pobierania z mocy art. 27 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. Według tego przepisu mianowicie winny związki komunalne pobierać opłaty za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego, a w myśl dotychczasowego orzecznictwa NTA urządzenia wodociągowe i kanałowe, utrzymywane przez związki samorządowe, są właśnie takimi zakładami (np. wyrok NTA z 8 marca 1934 l. rej. 4831/31, dotyczący poboru opłat za używanie miejskich kanałów w m. Białymstoku). Zapatrywaniu powyższemu dał zresztą NTA także wyraz w wyroku z 24 czerwca 1936 l. rej. 3662/35[1]), którym rozstrzygnięto analogiczny spór o legalność opłat kanałowych na rzecz gminy m. Krakowa, pobieranych w związku z zarządzeniem Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 w sprawie miejscowych przepisów o usuwaniu nieczystości i wód opadowych, a ogłoszonym w Krakowskim Dzienniku Wojewódzkim nr 16.

W związku z drugim zarzutem kasacyjnym NTA stwierdził z odwołania, że skarżący, kwestionując wysokość nałożonej na niego opłaty, oparł się na 2 przepisach rozporządzenia wykonawczego do ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 23 listopada 1932 poz. 937 Dz. Ust., a mianowicie na §§ 108 i 110, z których pierwszy wiąże się z art. 28 ustawy i określa pojęcie przedsiębiorstw oraz daje wytyczne dla ich gospodarki finansowej, drugi zaś wiąże się z art. 27 ustawy i podaje znamiona, według których należy ustalać wysokość opłat za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz zakładów użyteczności publicznej. Ponadto przytoczył skarżący cyfrowe dane z budżetu gminy m. Lwowa o rodzaju i wysokości wydatków i przychodów w dziale asenizacji i kanalizacji i doszedł do wniosku, że nałożone opłaty pod względem wysokości obrażają właśnie przytoczone przepisy, gdyż nawet w przewidzianych przychodach i rozchodach dają już nadwyżkę przychodów, równającą się sumie preliminowanych wydatków, że zatem zakłady kanalizacyjne, mimo swego charakteru użyteczności publicznej, są prowadzone na zasadach przedsiębiorstw komunalnych, na zysk obliczonych.

Władza pozwana zaskarżone orzeczenie oparła na przepisach art. 408 p. 12 i 14 oraz art. 410 p. 9 i 12 tudzież art. 415 p. a) rozporządzenia o prawie budowlanym i uznała zarzuty odwołania za chybione, ponieważ przepisy te nie zawierają ograniczeń co do wysokości opłat kanałowych.

Otóż zupełnie trafnie przeciwstawia się skarżący zasadności tego poglądu władzy pozwanej.

Ustawa o tymcz. ureg. fin. komun. przewiduje w części drugiej A) opłaty i B) specjalne dopłaty, pobierane przez związki komunalne m. i.

---

[1]) OPA 1679/37.

skarżący, gdyż już przed wydaniem wymienionego rozporządzenia istniał tytuł ustawowy do ich pobierania z mocy art. 27 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. Według tego przepisu mianowicie winny związki komunalne pobierać opłaty za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego, a w myśl dotychczasowego orzecznictwa NTA urządzenia wodociągowe i kanałowe, utrzymywane przez związki samorządowe, są właśnie takimi zakładami (np. wyrok NTA z 8 marca 1934 l. rej. 4831/31, dotyczący poboru opłat za używanie miejskich kanałów w m. Białymstoku). Zapatrywaniu powyższemu dał zresztą NTA także wyraz w wyroku z 24 czerwca 1936 l. rej. 3662/35[1]), którym rozstrzygnięto analogiczny spór o legalność opłat kanałowych na rzecz gminy m. Krakowa, pobieranych w związku z zarządzeniem Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1934 w sprawie miejscowych przepisów o usuwaniu nieczystości i wód opadowych, a ogłoszonym w Krakowskim Dzienniku Wojewódzkim nr 16.

W związku z drugim zarzutem kasacyjnym NTA stwierdził z odwołania, że skarżący, kwestionując wysokość nałożonej na niego opłaty, oparł się na 2 przepisach rozporządzenia wykonawczego do ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 23 listopada 1932 poz. 937 Dz. Ust., a mianowicie na §§ 108 i 110, z których pierwszy wiąże się z art. 28 ustawy i określa pojęcie przedsiębiorstw oraz daje wytyczne dla ich gospodarki finansowej, drugi zaś wiąże się z art. 27 ustawy i podaje znamiona, według których należy ustalać wysokość opłat za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz zakładów użyteczności publicznej. Ponadto przytoczył skarżący cyfrowe dane z budżetu gminy m. Lwowa o rodzaju i wysokości wydatków i przychodów w dziale asenizacji i kanalizacji i doszedł do wniosku, że nałożone opłaty pod względem wysokości obrażają właśnie przytoczone przepisy, gdyż nawet w przewidzianych przychodach i rozchodach dają już nadwyżkę przychodów, równającą się sumie preliminowanych wydatków, że zatem zakłady kanalizacyjne, mimo swego charakteru użyteczności publicznej, są prowadzone na zasadach przedsiębiorstw komunalnych, na zysk obliczonych.

Władza pozwana zaskarżone orzeczenie oparła na przepisach art. 408 p. 12 i 14 oraz art. 410 p. 9 i 12 tudzież art. 415 p. a) rozporządzenia o prawie budowlanym i uznała zarzuty odwołania za chybione, ponieważ przepisy te nie zawierają ograniczeń co do wysokości opłat kanałowych.

Otóż zupełnie trafnie przeciwstawia się skarżący zasadności tego poglądu władzy pozwanej.

Ustawa o tymcz. ureg. fin. komun. przewiduje w części drugiej A) opłaty i B) specjalne dopłaty, pobierane przez związki komunalne m. i.

---

[1]) OPA 1679/37.

za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego (art. 27) oraz za usługi przedsiębiorstw komunalnych (art. 23), tudzież na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz przedsiębiorstw komunikacyjnych, posługujących się własną specjalną nawierzchnią. Tylko pierwsze z tych opłat są obowiązkowe. O charakterze komunalnych urządzeń kanalizacyjnych w ramach powyższych przepisów NTA wypowiedział się już w kilku wyrokach, m. i. z 10 stycznia 1934 l. rej. 3745/32 w sprawie dopłat na pokrycie kosztów budowy wodociągów i kanałów w m. Częstochowie i w powołanym tam wyroku z 30 grudnia 1929 l. rej. 1495/27 w sprawie ze skargi gminy m. Poznania. NTA orzekł i uzasadnił, że urządzenia kanalizacyjne z uwagi na to, że w pierwszej linii służą interesowi publicznemu, podpadają pod pojęcie urządzeń dobra publicznego w rozumieniu art. 27, 29 i 31 ustawy.

Z tą wykładnią nie są sprzeczne postanowienia § 108 rozp. wykon., o ile, różniczkując między przedsiębiorstwami o charakterze czysto przemysłowym i handlowym a przedsiębiorstwami „o charakterze zakładów użyteczności publicznej“, do tej ostatniej kategorii zaliczają przykładowo zakłady wodociągowe. Z uwagi na analogiczny charakter należą do tej kategorii także nie wymienione w tym paragrafie urządzenia kanalizacyjne. Punkt ciężkości przy tej kategoryzacji spoczywa według wyraźnej osnowy tego przepisu na tym, jaki pierwiastek gospodarczo-celowy wysuwa się na pierwszy plan. Otóż przedsiębiorstwa o charakterze zakładów użyteczności publicznej nie mają być prowadzone na zasadach zysku handlowego i nie mają być traktowane jako źródła dochodowe samorządu.

W świetle zatem tych przepisów upada założenie prawne zaskarżonego orzeczenia, że gmina może pobierać opłaty bez ograniczenia. Ograniczenia te bowiem wynikają przede wszystkim z § 108 powołanego rozporządzenia.

Rozporządzenie zaś o prawie budowlanym nie zmieniło w niczym charakteru opłat za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych. Z samej istoty takich opłat już wynika, że stanowią one jedynie słuszne obciążenie szczególne tych podmiotów, które z takich urządzeń korzystają lub też, gdy istnieje przymus korzystania, z tych urządzeń korzystać mogą. Skoro są to opłaty za korzystanie z urządzeń, to ich wysokość sama przez się ma zakreśloną granicę górną, którą stanowi suma kosztów utrzymania tychże urządzeń łącznie z oprocentowaniem kapitału zakładowego i stosunkowym odpisaniem za zużycie. Opłaty bowiem za korzystanie z gminnych urządzeń dobra publicznego nie mogą mieć cech podatków. Jeśli istnieje przymus korzystania z urządzeń kanalizacyjnych gminnych, to z reguły prowadzenie takich urządzeń na zasadach kalkulacji zyskowej jest wykluczone, czemu oczywiście nie uchybia osiąganie pewnych rocznych nadwyżek eksploatacyjnych.

za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego (art. 27) oraz za usługi przedsiębiorstw komunalnych (art. 23), tudzież na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz przedsiębiorstw komunikacyjnych, posługujących się własną specjalną nawierzchnią. Tylko pierwsze z tych opłat są obowiązkowe. O charakterze komunalnych urządzeń kanalizacyjnych w ramach powyższych przepisów NTA wypowiedział się już w kilku wyrokach, m. i. z 10 stycznia 1934 l. rej. 3745/32 w sprawie dopłat na pokrycie kosztów budowy wodociągów i kanałów w m. Częstochowie i w powołanym tam wyroku z 30 grudnia 1929 l. rej. 1495/27 w sprawie ze skargi gminy m. Poznania. NTA orzekł i uzasadnił, że urządzenia kanalizacyjne z uwagi na to, że w pierwszej linii służą interesowi publicznemu, podpadają pod pojęcie urządzeń dobra publicznego w rozumieniu art. 27, 29 i 31 ustawy.

Z tą wykładnią nie są sprzeczne postanowienia § 108 rozp. wykon., o ile, różniczkując między przedsiębiorstwami o charakterze czysto przemysłowym i handlowym a przedsiębiorstwami „o charakterze zakładów użyteczności publicznej", do tej ostatniej kategorii zaliczają przykładowo zakłady wodociągowe. Z uwagi na analogiczny charakter należą do tej kategorii także nie wymienione w tym paragrafie urządzenia kanalizacyjne. Punkt ciężkości przy tej kategoryzacji spoczywa według wyraźnej osnowy tego przepisu na tym, jaki pierwiastek gospodarczo-celowy wysuwa się na pierwszy plan. Otóż przedsiębiorstwa o charakterze zakładów użyteczności publicznej nie mają być prowadzone na zasadach zysku handlowego i nie mają być traktowane jako źródła dochodowe samorządu.

W świetle zatem tych przepisów upada założenie prawne zaskarżonego orzeczenia, że gmina może pobierać opłaty bez ograniczenia. Ograniczenia te bowiem wynikają przede wszystkim z § 108 powołanego rozporządzenia.

Rozporządzenie zaś o prawie budowlanym nie zmieniło w niczym charakteru opłat za korzystanie z urządzeń kanalizacyjnych. Z samej istoty takich opłat już wynika, że stanowią one jedynie słuszne obciążenie szczególne tych podmiotów, które z takich urządzeń korzystają lub też, gdy istnieje przymus korzystania, z tych urządzeń korzystać mogą. Skoro są to opłaty za korzystanie z urządzeń, to ich wysokość sama przez się ma zakreśloną granicę górną, którą stanowi suma kosztów utrzymania tychże urządzeń łącznie z oprocentowaniem kapitału zakładowego i stosunkowym odpisaniem za zużycie. Opłaty bowiem za korzystanie z gminnych urządzeń dobra publicznego nie mogą mieć cech podatków. Jeśli istnieje przymus korzystania z urządzeń kanalizacyjnych gminnych, to z reguły prowadzenie takich urządzeń na zasadach kalkulacji zyskowej jest wykluczone, czemu oczywiście nie uchybia osiąganie pewnych rocznych nadwyżek eksploatacyjnych.

Wyszedłszy z powyżej ustalonych przesłanek, NTA nie uznał za merytoryczne rozprawienie się z zarzutami odwołania powołania się na ogólnikowe przepisy prawa budowlanego i wydane na podstawie art. 415 tegoż przepisy miejscowe. Zawarta bowiem w rozdz. III tych przepisów miejscowych z 26 kwietnia 1934 taryfa opłat nie stanowi samoistnego prawa, lecz postanowienia jej muszą być zgodne z wolą ustawy oraz wydanych rozporządzeń wykonawczych.

W myśl zatem powyższych rozważań NTA uznał zaskarżone orzeczenie w tym punkcie za wadliwe ze szkodą dla skarżącego i orzekł przeto jego uchylenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA.

1681.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty kanałowe i opłaty za czyszczenie jezdni; Zaspokojenie przy rozdziale licytacyjnej ceny kupna[1]).

Opłatom kanałowym i opłatom za czyszczenie jezdni w m. Lwowie nie służy pierwszeństwo zaspokojenia z ceny kupna, uzyskanej za zlicytowaną nieruchomość.

Orzeczenie SN z 30 października 1936 C. II. 1365/36 w sprawie egzekucyjnej masy upadłości Banku Wzajemnego Kredytu Sp. Akc. w Krakowie przeciw firmie „Mazaga" Sp. Akc. we Lwowie o 355.194 dol. 12 ct.

SN uwzględniając rekurs rewizyjny wierzycielki zmienił ustęp I zaskarżonej uchwały Sądu Okręgowego we Lwowie z 6 lutego 1936 w ten sposób, że się przy rozdziale ceny licytacyjnej pomija zgłoszoną wierzytelność Zarządu miejskiego we Lwowie z tytułu zaległości w opłatach kanałowych i za czyszczenie jezdni, w następstwie przywraca się do mocy prawnej uchwałę działową Sądu I instancji.

Uzasadnienie.

Sąd rekursowy odmiennie od sądu I instancji przyznał wyż wspomnianej wierzytelności ze szkodą rekurentki pierwszeństwo uprzywilejowane w zaspokojeniu z masy działowej nieruchomości opierając się na § 216 l. 2 ord. egz., art. 59, 27 i 55 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. Rekurentka słusznie zarzuca zaskarżonej uchwale sądu rekursowego mylną ocenę prawną.

§ 216 l. 2 ord. egz. nie przyznaje ustawowego prawa zastawu na nieruchomościach albo pierwszeństwa w zaspokojeniu wszystkim daninom

---

[1]) Por. OPA 1452/36 (podatek od kopalń).

Wyszedłszy z powyżej ustalonych przesłanek, NTA nie uznał za merytoryczne rozprawienie się z zarzutami odwołania powołania się na ogólnikowe przepisy prawa budowlanego i wydane na podstawie art. 415 tegoż przepisy miejscowe. Zawarta bowiem w rozdz. III tych przepisów miejscowych z 26 kwietnia 1934 taryfa opłat nie stanowi samoistnego prawa, lecz postanowienia jej muszą być zgodne z wolą ustawy oraz wydanych rozporządzeń wykonawczych.

W myśl zatem powyższych rozważań NTA uznał zaskarżone orzeczenie w tym punkcie za wadliwe ze szkodą dla skarżącego i orzekł przeto jego uchylenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA.

1681.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty kanałowe i opłaty za czyszczenie jezdni: Zaspokojenie przy rozdziale licytacyjnej ceny kupna[1]).

Opłatom kanałowym i opłatom za czyszczenie jezdni w m. Lwowie nie służy pierwszeństwo zaspokojenia z ceny kupna, uzyskanej za zlicytowaną nieruchomość.

Orzeczenie SN z 30 października 1936 C. II. 1365/36 w sprawie egzekucyjnej masy upadłości Banku Wzajemnego Kredytu Sp. Akc. w Krakowie przeciw firmie „Mazaga" Sp. Akc. we Lwowie o 355.194 dol. 12 ct.

SN uwzględniając rekurs rewizyjny wierzycielki zmienił ustęp I zaskarżonej uchwały Sądu Okręgowego we Lwowie z 6 lutego 1936 w ten sposób, że się przy rozdziale ceny licytacyjnej pomija zgłoszoną wierzytelność Zarządu miejskiego we Lwowie z tytułu zaległości w opłatach kanałowych i za czyszczenie jezdni, w następstwie przywraca się do mocy prawnej uchwałę działową Sądu I instancji.

Uzasadnienie.

Sąd rekursowy odmiennie od sądu I instancji przyznał wyż wspomnianej wierzytelności ze szkodą rekurentki pierwszeństwo uprzywilejowane w zaspokojeniu z masy działowej nieruchomości opierając się na § 216 l. 2 ord. egz., art. 59, 27 i 55 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. Rekurentka słusznie zarzuca zaskarżonej uchwale sądu rekursowego mylną ocenę prawną.

§ 216 l. 2 ord. egz. nie przyznaje ustawowego prawa zastawu na nieruchomościach albo pierwszeństwa w zaspokojeniu wszystkim daninom

[1]) Por. OPA 1452/36 (podatek od kopalń).

publicznym, lecz tylko takim, którym istniejące ustawy taki przywilej przyznają.

Nie ma żadnej ustawy, która by opłatom kanałowym i za czyszczenie jezdni, zarządom miejskim taki przywilej przyznawała.

Powołany przez sąd rekursowy art. 59 ustawy poz. 747/23 Dz. Ust. stanowi wyraźnie, że przepisy o poborze podatków (opłat) państwowych, a w szczególności także przepisy o prawie pierwszeństwa zastawnego na nieruchomościach stosuje się odpowiednio do „poboru d o d a t k ó w do tych podatków (opłat) na rzecz związków komunalnych".

Sąd rekursowy mylnie przytacza treść tego artykułu, gdyż tekst ustawy nie zawiera słów „oraz opłatom", lecz słowo „(opłat)" w nawiasie jest umieszczone, ani też wzmianki o związkach komunalnych.

Przez ten sprzeczny z tekstem dodatek nadał sąd rekursowy niewłaściwe znaczenie art. 59. Przy autentycznym tekście tego artykułu dodatki dotyczą tak podatków, jak i opłat państwowych, a sąd rekursowy przez umieszczenie słów „oraz opłatom" ogranicza te dodatki tylko do podatków państwowych a wyodrębnia niewłaściwie opłaty jako samoistne świadczenie na rzecz związków komunalnych.

Gdy zaś opłaty kanałowe i za czyszczenie jezdni nie są dodatkiem do podatków ani do opłat państwowych, nie przysługuje tym świadczeniom omawiany przywilej ustawowy.

Powołane przez sąd rekursowy art. 27 i 55 omawianej ustawy traktują o wymierzeniu i ściąganiu opłat, nie mają więc nic wspólnego z kwestią samego przywileju.

Zresztą różnica między dodatkami do państwowych podatków (opłat) a opłatami samoistnymi, wymierzanymi w myśl art. 27, uwydatniona jest wyraźnie w art. 43, według którego wymiar i pobór samoistnych podatków komunalnych uskutecznia zarząd związku komunalnego, zaś wymiar i pobór dodatków komunalnych do podatków (opłat) państwowych uskutecznia władza powołana do wymiaru i poboru samych podatków. Te właśnie dodatki do podatków państwowych, wymierzane i pobierane przez organa skarbowe Państwa a następnie dopiero po myśli art. 58 wypłacane związkom komunalnym, mają pierwszeństwo hipoteczne, o którym jest mowa w art. 59.

W końcu zaznacza się, że jak każdy przywilej jest wyjątkiem z reguły, tak i obecnie omawiany, dlatego tak ten ostatni przepis jak i przepis § 216 l. 2 ord. egz. musi być raczej ścieśniająco interpretowany. Wobec tego sam pogląd na charakter publiczno-prawny opłaty nie może w żadnym razie wystarczyć do użyczenia takiej opłacie przywileju w zaspokojeniu się z hipoteki nieruchomości, tym bardziej, że przez taką rozciągłą interpretację zachwiałyby się podstawy bezpieczeństwa kredytu dla braku

publicznym, lecz tylko takim, którym istniejące ustawy taki przywilej przyznają.

Nie ma żadnej ustawy, która by opłatom kanałowym i za czyszczenie jezdni, zarządom miejskim taki przywilej przyznawała.

Powołany przez sąd rekursowy art. 59 ustawy poz. 747/23 Dz. Ust. stanowi wyraźnie, że przepisy o poborze podatków (opłat) państwowych, a w szczególności także przepisy o prawie pierwszeństwa zastawnego na nieruchomościach stosuje się odpowiednio do „poboru dodatków do tych podatków (opłat) na rzecz związków komunalnych".

Sąd rekursowy mylnie przytacza treść tego artykułu, gdyż tekst ustawy nie zawiera słów „oraz opłatom", lecz słowo „(opłat)" w nawiasie jest umieszczone, ani też wzmianki o związkach komunalnych.

Przez ten sprzeczny z tekstem dodatek nadał sąd rekursowy niewłaściwe znaczenie art. 59. Przy autentycznym tekście tego artykułu dodatki dotyczą tak podatków, jak i opłat państwowych, a sąd rekursowy przez umieszczenie słów „oraz opłatom" ogranicza te dodatki tylko do podatków państwowych a wyodrębnia niewłaściwie opłaty jako samoistne świadczenie na rzecz związków komunalnych.

Gdy zaś opłaty kanałowe i za czyszczenie jezdni nie są dodatkiem do podatków ani do opłat państwowych, nie przysługuje tym świadczeniom omawiany przywilej ustawowy.

Powołane przez sąd rekursowy art. 27 i 55 omawianej ustawy traktują o wymierzeniu i ściąganiu opłat, nie mają więc nic wspólnego z kwestią samego przywileju.

Zresztą różnica między dodatkami do państwowych podatków (opłat) a opłatami samoistnymi, wymierzanymi w myśl art. 27, uwydatniona jest wyraźnie w art. 43, według którego wymiar i pobór samoistnych podatków komunalnych uskutecznia zarząd związku komunalnego, zaś wymiar i pobór dodatków komunalnych do podatków (opłat) państwowych uskutecznia władza powołana do wymiaru i poboru samych podatków. Te właśnie dodatki do podatków państwowych, wymierzane i pobierane przez organa skarbowe Państwa a następnie dopiero po myśli art. 58 wypłacane związkom komunalnym, mają pierwszeństwo hipoteczne, o którym jest mowa w art. 59.

W końcu zaznacza się, że jak każdy przywilej jest wyjątkiem z reguły, tak i obecnie omawiany, dlatego tak ten ostatni przepis jak i przepis § 216 l. 2 ord. egz. musi być raczej ścieśniająco interpretowany. Wobec tego sam pogląd na charakter publiczno-prawny opłaty nie może w żadnym razie wystarczyć do użyczenia takiej opłacie przywileju w zaspokojeniu się z hipoteki nieruchomości, tym bardziej, że przez taką rozciągłą interpretację zachwiałyby się podstawy bezpieczeństwa kredytu dla braku

ujawnienia w hipotece ciężarów, nawet przy pomocy ustaw nie dających się stwierdzić.

1682.

SPRAWY WODNE.

Wygaśnięcie praw wodnych, nie zgłoszonych w terminie do wpisu w księdze wodnej — niezależność od dopełnienia przez władzę obowiązku ostrzeżenia o terminie wygaśnięcia.

Przewidziane w art. 253 ust. 1 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) wygaśnięcie praw wodnych, nie zgłoszonych w terminie do wpisu w księdze wodnej, nie jest uzależnione od spełnienia przez władzę nałożonego na nią w ust. 2 wymienionego artykułu obowiązku ostrzeżenia o terminie wygaśnięcia. (Teza).

Wyrok NTA z 20 maja 1935 l. rej. 11.473/32 w sprawie Juliusza i Henryetty Baarów oraz Gminy m. Tarnopola przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie prawa odprowadzania wody do stawu w Tarnopolu.

...Art. 253 ustawy wodnej dotyczy tylko praw użytkowania wód płynących w jeden ze sposobów, wymienionych w art. 45....

O ile zaś chodzi o przewidziane w tym artykule wygaśnięcie praw wodnych, to stwierdzić należy, że według postanowień, zawartych w ust. 1 powyższego artykułu, następuje ono, jeżeli dana osoba w ciągu lat pięciu, licząc od dnia wejścia w życie ustawy wodnej, a zatem od dnia 27 listopada 1922, nie wniosła podania o zapisanie swego prawa do księgi wodnej. Poza tym wygaśnięcia, o którym mowa, nie uzależniono w ust. 1 art. 253 od żadnych innych warunków. W ust. 2 zaś tegoż artykułu nałożono na władzę, prowadzącą księgi wodne, obowiązek ostrzeżenia w sposób bliżej w tym przepisie określony przez publiczne ogłoszenie o wygaśnięciu praw w razie zaniechania wniesienia w terminie, określonym w ust. 1, podania o wpis do księgi wodnej i obowiązek zwrócenia na to ogłoszenie uwagi wszystkich znanych władzy osób, których prawa wygasłyby bez wniesienia podania o tenże wpis. Na wypadek zaniechania spełnienia przez władzę tych obowiązków nie przewidziano w ustawie wodnej żadnych skutków prawnych. Gdy zaś nadto kres przewidzianego w ust. 1 art. 253 terminu do wnoszenia podań określony został kalendarzowo, a więc niezależnie od jakiegokolwiek terminu faktycznego ostrzeżenia przez władze o wygaśnięciu praw, brak podstawy prawnej do przyjęcia, że zaniechanie tego ostrzeżenia — ogólnego czy indywidualnego — wstrzymuje wygaśnięcie prawa wodnego.

ujawnienia w hipotece ciężarów, nawet przy pomocy ustaw nie dających się stwierdzić.

1682.

SPRAWY WODNE.

Wygaśnięcie praw wodnych, nie zgłoszonych w terminie do wpisu w księdze wodnej — niezależność od dopełnienia przez władzę obowiązku ostrzeżenia o terminie wygaśnięcia.

Przewidziane w art. 253 ust. 1 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) wygaśnięcie praw wodnych, nie zgłoszonych w terminie do wpisu w księdze wodnej, nie jest uzależnione od spełnienia przez władzę nałożonego na nią w ust. 2 wymienionego artykułu obowiązku ostrzeżenia o terminie wygaśnięcia. (Teza).

Wyrok NTA z 20 maja 1935 l. rej. 11.473/32 w sprawie Juliusza i Henryetty Baarów oraz Gminy m. Tarnopola przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie prawa odprowadzania wody do stawu w Tarnopolu.

...Art. 253 ustawy wodnej dotyczy tylko praw użytkowania wód płynących w jeden ze sposobów, wymienionych w art. 45....

O ile zaś chodzi o przewidziane w tym artykule wygaśnięcie praw wodnych, to stwierdzić należy, że według postanowień, zawartych w ust. 1 powyższego artykułu, następuje ono, jeżeli dana osoba w ciągu lat pięciu, licząc od dnia wejścia w życie ustawy wodnej, a zatem od dnia 27 listopada 1922, nie wniosła podania o zapisanie swego prawa do księgi wodnej. Poza tym wygaśnięcia, o którym mowa, nie uzależniono w ust. 1 art. 253 od żadnych innych warunków. W ust. 2 zaś tegoż artykułu nałożono na władzę, prowadzącą księgi wodne, obowiązek ostrzeżenia w sposób bliżej w tym przepisie określony przez publiczne ogłoszenie o wygaśnięciu praw w razie zaniechania wniesienia w terminie, określonym w ust. 1, podania o wpis do księgi wodnej i obowiązek zwrócenia na to ogłoszenie uwagi wszystkich znanych władzy osób, których prawa wygasłyby bez wniesienia podania o tenże wpis. Na wypadek zaniechania spełnienia przez władzę tych obowiązków nie przewidziano w ustawie wodnej żadnych skutków prawnych. Gdy zaś nadto kres przewidzianego w ust. 1 art. 253 terminu do wnoszenia podań określony został kalendarzowo, a więc niezależnie od jakiegokolwiek terminu faktycznego ostrzeżenia przez władze o wygaśnięciu praw, brak podstawy prawnej do przyjęcia, że zaniechanie tego ostrzeżenia — ogólnego czy indywidualnego — wstrzymuje wygaśnięcie prawa wodnego.

Na tym samym stanowisku NTA stanął już także w wyroku z 21 marca 1933 l. rej. 8021—8030/30 w sprawie Towji Angielczyka i innych przeciwko Urzędowi Wojewódzkiemu w Lublinie. . . .

Art. 253 ust. 1 ustawy wodnej stanowi, że dawniej nadane prawa wodne wygasają, jeżeli nie będą zgłoszone w ciągu lat pięciu od wejścia w życie ustawy wodnej. Motywem tego przepisu jest doprowadzenie do dokładności księgi wodnej i zbliżenie jej do księgi hipotecznej, chociaż za taką nie może być uważana. Termin pięcioletni jest ustawowy i ani nie może być przedłużony, ani też nie można go przywrócić, choćby uprawniony bez winy nie mógł go zachować. Wobec tego prawo wodne gaśnie z mocy samego prawa, jeżeli podania nie wniesiono w terminie przepisanym.

Tego stanu prawnego nie zmienia okoliczność, że ustawa w art. 253 ust. 2 wymaga ostrzeżenia o zgaśnięciu praw w drodze publicznego obwieszczenia, a także w drodze indywidualnego zawiadomienia osób znanych władzy. Przepis ten uważać należy za porządkowy, choćby więc ogłoszenie lub zawiadomienie nie nastąpiło, prawo nie zgłoszone gaśnie z upływem terminu. Rzecz miałaby się tylko wtedy inaczej, gdyby według ustawy termin pięcioletni należało liczyć czy to od obwieszczenia, czy też od zawiadomienia.

Maurycy Allerhand

1683.

SAMORZĄD.

Rozwiązanie rady miejskiej — powody rozwiązania, uzasadnienie decyzji[1]).

1. Zarządzenie o rozwiązaniu rady miejskiej nastąpić może tylko z bardzo ważkich powodów i to po wyczerpaniu innych środków celem zapobieżenia szkodzie społecznej, powstającej z powodu nienależytego funkcjonowania rady.

2. Przy podejmowaniu decyzji o rozwiązaniu rady miejskiej przepisy art. 75 prawa o post. admin. co do obowiązku uzasadnienia decyzji winne być szczególnie respektowane i w całej pełni zachowane.

Wyrok NTA z 7 grudnia 1936 l. rej. 6437/35 w sprawie Rady Miejskiej m. Poznania przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie rozwiązania Rady Miejskiej.

W piśmie z 6 marca 1935 Wojewoda poznański wystąpił do Ministra Spraw Wewn. z wnioskiem o udzielenie Radzie Miejskiej m. Poznania upomnienia na podstawie art. 69 ust. 2 ustawy samorządowej z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust., uzasadniając swój wniosek tym, że Rada Miejska toleruje wystąpienia publiczne swych członków (na posiedzeniach publicznych), uwłaczające powadze i podrywające zaufanie, jakim powinny się

---

[1]) Por. OPA 414/33 (rozwiązanie Rady Miejskiej m. Płocka na zasadzie dekretu z 4 lutego 1919 o samorządzie miejskim).

Na tym samym stanowisku NTA stanął już także w wyroku z 21 marca 1933 l. rej. 8021—8030/30 w sprawie Towji Angielczyka i innych przeciwko Urzędowi Wojewódzkiemu w Lublinie. . . .

Art. 253 ust. 1 ustawy wodnej stanowi, że dawniej nadane prawa wodne wygasają, jeżeli nie będą zgłoszone w ciągu lat pięciu od wejścia w życie ustawy wodnej. Motywem tego przepisu jest doprowadzenie do dokładności księgi wodnej i zbliżenie jej do księgi hipotecznej, chociaż za taką nie może być uważana. Termin pięcioletni jest ustawowy i ani nie może być przedłużony, ani też nie można go przywrócić, choćby uprawniony bez winy nie mógł go zachować. Wobec tego prawo wodne gaśnie z mocy samego prawa, jeżeli podania nie wniesiono w terminie przepisanym.

Tego stanu prawnego nie zmienia okoliczność, że ustawa w art. 253 ust. 2 wymaga ostrzeżenia o zgaśnięciu praw w drodze publicznego obwieszczenia, a także w drodze indywidualnego zawiadomienia osób znanych władzy. Przepis ten uważać należy za porządkowy, choćby więc ogłoszenie lub zawiadomienie nie nastąpiło, prawo nie zgłoszone gaśnie z upływem terminu. Rzecz miałaby się tylko wtedy inaczej, gdyby według ustawy termin pięcioletni należało liczyć czy to od obwieszczenia, czy też od zawiadomienia.

Maurycy Allerhand

1683.

SAMORZĄD.

Rozwiązanie rady miejskiej — powody rozwiązania, uzasadnienie decyzji[1]).

1. **Zarządzenie o rozwiązaniu rady miejskiej nastąpić może tylko z bardzo ważkich powodów i to po wyczerpaniu innych środków celem zapobieżenia szkodzie społecznej, powstającej z powodu nienależytego funkcjonowania rady.**

2. **Przy podejmowaniu decyzji o rozwiązaniu rady miejskiej przepisy art. 75 prawa o post. admin. co do obowiązku uzasadnienia decyzji winne być szczególnie respektowane i w całej pełni zachowane.**

Wyrok NTA z 7 grudnia 1936 l. rej. 6437/35 w sprawie Rady Miejskiej m. Poznania przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie rozwiązania Rady Miejskiej.

W piśmie z 6 marca 1935 Wojewoda poznański wystąpił do Ministra Spraw Wewn. z wnioskiem o udzielenie Radzie Miejskiej m. Poznania upomnienia na podstawie art. 69 ust. 2 ustawy samorządowej z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust., uzasadniając swój wniosek tym, że Rada Miejska toleruje wystąpienia publiczne swych członków (na posiedzeniach publicznych), uwłaczające powadze i podrywające zaufanie, jakim powinny się

---

[1]) Por. OPA 414/33 (rozwiązanie Rady Miejskiej m. Płocka na zasadzie dekretu z 4 lutego 1919 o samorządzie miejskim).

cieszyć organa administracji publicznej i że dopuszcza się bezczynności oraz niedbałego wykonywania swych obowiązków przez niejawienie się na posiedzeniach większości Rady lub opuszczanie tych posiedzeń przez tę większość oraz przez odraczanie bez uzasadnienia spraw pilnych i ważnych, częściowo pod pozorem odsyłania tych spraw do komisji finansowo-budżetowej, której w istocie nie było. Do utworzenia tej ostatniej komisji na r. 1935 nie mogło dojść z powodu zatargu, jaki powstał wśród radnych miejskich co do składu tej komisji.

Powyższy wniosek Wojewoda poznański ponowił w piśmie do Ministerstwa Spraw Wewn. z 25 marca 1935.

Minister Spraw Wewn., uznając, że postępowanie Rady Miejskiej m. Poznania sprzeczne jest z jej ustawowymi obowiązkami i że grozi w razie dalszego jego kontynuowania dezorganizacją administracji i gospodarki miejskiej, zarządzeniem z 18 kwietnia 1935 udzielił Radzie Miejskiej upomnienia na podstawie art. 69 ust. 2 ustawy samorządowej i wezwał ją do podjęcia normalnej prawidłowej działalności.

W piśmie z 10 czerwca 1935 Wojewoda poznański doniósł Ministerstwu Spraw Wewn., że Rada Miejska m. Poznania do upomnienia Ministra Spraw Wewn. nie stosuje się, lecz w dalszym ciągu przez swe postępowanie i ustosunkowanie się do Zarządu Miejskiego i władz nadzorczych powoduje w gospodarce samorządowej nieprawidłowości i postawił wniosek o jej rozwiązanie.

W pismach z 27 czerwca 1935 i z 16 września 1935 Wojewoda poznański ponawia swój wniosek o rozwiązanie Rady Miejskiej m. Poznania.

Ministerstwo Spraw Wewn. decyzją z 25 września 1935 wniosek Wojewody uwzględniło i zarządziło rozwiązanie Rady Miejskiej m. Poznania na podstawie art. 69 ust. 5 w związku z przepisami lit. b) i c) ust. 1 tegoż artykułu ustawy z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust. z następującym uzasadnieniem: Upomnienie i wezwanie z 18 kwietnia r. b., zakomunikowane Radzie Miejskiej m. Poznania, nie odniosło oczekiwanych skutków. Jak wskazują bowiem na to sprawozdania i materiały, nadesłane przez Wojewodę, Rada Miejska m. Poznania z winy swej większości nie podjęła normalnej działalności, lecz przeciwnie w dalszym ciągu okazała w szeregu przypadków bezczynność i nieudolność w zakresie ciążących na niej zadań, powodując przez to w gospodarce samorządu m. Poznania istotne nieprawidłowości, w szczególności: 1) z powodu braku ustawowego quorum posiedzenia Rady w dalszym ciągu kilkakrotnie nie dochodziły do skutku albo wskutek opuszczenia ich przez większość radnych były zrywane, pomimo że na porządku dziennym znajdowały się sprawy niezmiernie ważne dla prawidłowego biegu gospodarki samorządowej; 2) wskutek systematycznego uchylania się Rady od rozpatrywania i podejmowania uchwał w sprawach, wnoszonych przez Przewodniczącego na

cieszyć organa administracji publicznej i że dopuszcza się bezczynności oraz niedbałego wykonywania swych obowiązków przez niejawienie się na posiedzeniach większości Rady lub opuszczanie tych posiedzeń przez tę większość oraz przez odraczanie bez uzasadnienia spraw pilnych i ważnych, częściowo pod pozorem odsyłania tych spraw do komisji finansowo-budżetowej, której w istocie nie było. Do utworzenia tej ostatniej komisji na r. 1935 nie mogło dojść z powodu zatargu, jaki powstał wśród radnych miejskich co do składu tej komisji.

Powyższy wniosek Wojewoda poznański ponowił w piśmie do Ministerstwa Spraw Wewn. z 25 marca 1935.

Minister Spraw Wewn., uznając, że postępowanie Rady Miejskiej m. Poznania sprzeczne jest z jej ustawowymi obowiązkami i że grozi w razie dalszego jego kontynuowania dezorganizacją administracji i gospodarki miejskiej, zarządzeniem z 18 kwietnia 1935 udzielił Radzie Miejskiej upomnienia na podstawie art. 69 ust. 2 ustawy samorządowej i wezwał ją do podjęcia normalnej prawidłowej działalności.

W piśmie z 10 czerwca 1935 Wojewoda poznański doniósł Ministerstwu Spraw Wewn., że Rada Miejska m. Poznania do upomnienia Ministra Spraw Wewn. nie stosuje się, lecz w dalszym ciągu przez swe postępowanie i ustosunkowanie się do Zarządu Miejskiego i władz nadzorczych powoduje w gospodarce samorządowej nieprawidłowości i postawił wniosek o jej rozwiązanie.

W pismach z 27 czerwca 1935 i z 16 września 1935 Wojewoda poznański ponawia swój wniosek o rozwiązanie Rady Miejskiej m. Poznania.

Ministerstwo Spraw Wewn. decyzją z 25 września 1935 wniosek Wojewody uwzględniło i zarządziło rozwiązanie Rady Miejskiej m. Poznania na podstawie art. 69 ust. 5 w związku z przepisami lit. b) i c) ust. 1 tegoż artykułu ustawy z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust. z następującym uzasadnieniem: Upomnienie i wezwanie z 18 kwietnia r. b., zakomunikowane Radzie Miejskiej m. Poznania, nie odniosło oczekiwanych skutków. Jak wskazują bowiem na to sprawozdania i materiały, nadesłane przez Wojewodę, Rada Miejska m. Poznania z winy swej większości nie podjęła normalnej działalności, lecz przeciwnie w dalszym ciągu okazała w szeregu przypadków bezczynność i nieudolność w zakresie ciążących na niej zadań, powodując przez to w gospodarce samorządu m. Poznania istotne nieprawidłowości, w szczególności: 1) z powodu braku ustawowego quorum posiedzenia Rady w dalszym ciągu kilkakrotnie nie dochodziły do skutku albo wskutek opuszczenia ich przez większość radnych były zrywane, pomimo że na porządku dziennym znajdowały się sprawy niezmiernie ważne dla prawidłowego biegu gospodarki samorządowej; 2) wskutek systematycznego uchylania się Rady od rozpatrywania i podejmowania uchwał w sprawach, wnoszonych przez Przewodniczącego na

jej posiedzenia, Rada Miejska nie wykonała szeregu obowiązków ustawowych wbrew wezwaniu władzy nadzorczej, szereg zaś obowiązków wykonała nienależycie, dopuszczając się jaskrawych przekroczeń terminów, zastrzeżonych obowiązującymi przepisami. Tak więc np. Rada wbrew wezwaniu bezpośredniej władzy nadzorczej dotychczas nie uchwaliła nowego regulaminu obrad, przewidzianego w art. 43 ust. 1 lit. c) cyt. ustawy, chociaż dotychczasowy regulamin wskutek ustawowych zmian ustrojowych wymaga istotnych zmian i uzupełnień, bez których normalny tok prac organu stanowiącego jest niezmiernie utrudniony. Rada Miejska nie zdołała również sprostać obowiązkom ustawowym w dziedzinie tak podstawowych swych zadań, jakimi są zadania kontroli nad finansową działalnością Zarządu Miejskiego oraz urządzeń, zakładów i przedsiębiorstw miejskich. Przykładem tego może być znacznie opóźnione zatwierdzenie bilansu Komunalnej Kasy Oszczędności m. Poznania. Ponadto wyłoniona przez Radę komisja rewizyjna nie dokonała w należytym terminie badań rocznych sprawozdań rachunkowych i bilansów za okres 1933/34, wymaganych przez art. 62 cyt. ustawy z 23 marca 1933, badania te przeprowadziła pomimo to powierzchownie, Rada zaś nie podjęła czynności, zmierzających do należytego wykonania omawianych zadań organu kontrolującego. Powyższe okoliczności świadczą, że Rada Miejska m. Poznania w zakresie obowiązków ciążących na niej, jako organie samorządu miejskiego, nie stanęła na wysokości zadań i nie daje gwarancji należytego wypełnienia nadal tych obowiązków. Okoliczności te przemawiają za koniecznością rozwiązania Rady Miejskiej m. Poznania.

Decyzję Ministerstwa zaskarżyła do NTA rozwiązana Rada Miejska m. Poznania, wnosząc o uchylenie tej decyzji, jako niezgodnej z przepisami ustawy i dotkniętej wadliwością postępowania.

NTA rozpoznał sprawę na mocy art. 72 prawa z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. na posiedzeniu niejawnym i rozważył, co następuje:

Najdalej idącym zarzutem skargi jest zarzut wadliwości postępowania, wyrażającej się w nienależytym ustaleniu stanu faktycznego oraz braku wyczerpującego uzasadnienia powziętej decyzji.

Zarzuty te Trybunał uznał w tym wypadku za uzasadnione. Rozwiązanie Rady Miejskiej, tego organu stanowiącego i kontrolującego gminy miejskiej (art. 1 ustawy z 23 marca 1933), ze strony władzy nadzorczej jest tak głębokim i radykalnym wkroczeniem w samoistność związku samorządowego, że odnośna decyzja winna być wszechstronnie rozważona i oceniona, a wyrazem takiego przepracowania sprawy winno być szczegółowe i wyczerpujące uzasadnienie zarządzenia. Społeczeństwo miejscowe, które zostaje w ten sposób pozbawione swego normalnego w dziedzinie samorządu organu ustawodawczego, powołane w związku z tym do ponownego wyłonienia takiego organu — zarówno jako wyborcy, jak i ewen-

jej posiedzenia, Rada Miejska nie wykonała szeregu obowiązków ustawowych wbrew wezwaniu władzy nadzorczej, szereg zaś obowiązków wykonała nienależycie, dopuszczając się jaskrawych przekroczeń terminów, zastrzeżonych obowiązującymi przepisami. Tak więc np. Rada wbrew wezwaniu bezpośredniej władzy nadzorczej dotychczas nie uchwaliła nowego regulaminu obrad, przewidzianego w art. 43 ust. 1 lit. c) cyt. ustawy, chociaż dotychczasowy regulamin wskutek ustawowych zmian ustrojowych wymaga istotnych zmian i uzupełnień, bez których normalny tok prac organu stanowiącego jest niezmiernie utrudniony. Rada Miejska nie zdołała również sprostać obowiązkom ustawowym w dziedzinie tak podstawowych swych zadań, jakimi są zadania kontroli nad finansową działalnością Zarządu Miejskiego oraz urządzeń, zakładów i przedsiębiorstw miejskich. Przykładem tego może być znacznie opóźnione zatwierdzenie bilansu Komunalnej Kasy Oszczędności m. Poznania. Ponadto wyłoniona przez Radę komisja rewizyjna nie dokonała w należytym terminie badań rocznych sprawozdań rachunkowych i bilansów za okres 1933/34, wymaganych przez art. 62 cyt. ustawy z 23 marca 1933, badania te przeprowadziła pomimo to powierzchownie, Rada zaś nie podjęła czynności, zmierzających do należytego wykonania omawianych zadań organu kontrolującego. Powyższe okoliczności świadczą, że Rada Miejska m. Poznania w zakresie obowiązków ciążących na niej, jako organie samorządu miejskiego, nie stanęła na wysokości zadań i nie daje gwarancji należytego wypełnienia nadal tych obowiązków. Okoliczności te przemawiają za koniecznością rozwiązania Rady Miejskiej m. Poznania.

Decyzję Ministerstwa zaskarżyła do NTA rozwiązana Rada Miejska m. Poznania, wnosząc o uchylenie tej decyzji, jako niezgodnej z przepisami ustawy i dotkniętej wadliwością postępowania.

NTA rozpoznał sprawę na mocy art. 72 prawa z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. na posiedzeniu niejawnym i rozważył, co następuje:

Najdalej idącym zarzutem skargi jest zarzut wadliwości postępowania, wyrażającej się w nienależytym ustaleniu stanu faktycznego oraz braku wyczerpującego uzasadnienia powziętej decyzji.

Zarzuty te Trybunał uznał w tym wypadku za uzasadnione. Rozwiązanie Rady Miejskiej, tego organu stanowiącego i kontrolującego gminy miejskiej (art. 1 ustawy z 23 marca 1933), ze strony władzy nadzorczej jest tak głębokim i radykalnym wkroczeniem w samoistność związku samorządowego, że odnośna decyzja winna być wszechstronnie rozważona i oceniona, a wyrazem takiego przepracowania sprawy winno być szczegółowe i wyczerpujące uzasadnienie zarządzenia. Społeczeństwo miejscowe, które zostaje w ten sposób pozbawione swego normalnego w dziedzinie samorządu organu ustawodawczego, powołane w związku z tym do ponownego wyłonienia takiego organu — zarówno jako wyborcy, jak i ewen-

tualni kandydaci do mającej być obraną rady — mają prawo i powinni być szczegółowo uświadomieni, jakie mianowicie okoliczności i fakty uniemożliwiły władzy nadzorczej dalszą współpracę z rozwiązaną radą miejską. Na takim też stanowisku, a mianowicie, że zarządzenie o rozwiązaniu rady miejskiej nastąpić może tylko z bardzo ważkich powodów i to po wyczerpaniu innych środków celem zapobieżenia szkodzie społecznej, powstającej z powodu nienależytego funkcjonowania rady — stoi i ustawa z 23 marca 1933, jak to wynika z przepisów art. 69 ustawy. W artykule tym wymieniono przede wszystkim taksatywnie warunki, istnienie których upoważnia władze do wydania zarządzenia o rozwiązaniu rady (ust. 1), następnie prawo wydania takiego zarządzenia przyznano nie władzy bezpośrednio nadzorczej w stosunku do danego związku komunalnego, lecz władzy hierarchicznie wyższej (ust. 5), wreszcie zastrzeżono, że decyzja o rozwiązaniu rady może być powzięta po wezwaniu rady do usunięcia stwierdzonych uchybień, braków i nieprawidłowości w określonym terminie i ustaleniu, że wezwaniu temu nie stało się zadość. Z tych względów przy podejmowaniu decyzji o rozwiązaniu rad miejskich przepisy art. 75 prawa o post. admin. co do obowiązku uzasadnienia decyzji winne być szczególnie respektowane i w całej pełni zachowane.

Otóż tym wymogom zaskarżone orzeczenie nie czyni zadość. W szczególności orzeczenie to powołuje się na wezwanie władzy do usunięcia usterek z 18 kwietnia 1935 i na fakt niezastosowania się Rady Miejskiej m. Poznania do zawartych w tym wezwaniu ostrzeżeń. Jednak, jak to słusznie podkreśla skarga, w zaskarżonym orzeczeniu nie wskazano, jakie mianowicie uchybienia, wytknięte w wezwaniu z 18 kwietnia 1935, są w dalszym ciągu przez Radę Miejską utrzymane i w czym władza dopatruje się dowodów bezczynności i nieudolności ze strony Rady Miejskiej.

Powołanie się w tym względzie na sprawozdanie i materiały, nadesłane Ministerstwu przez Urząd Wojewódzki, nie może zastąpić motywów decyzji, wewnętrzna ta bowiem korespondencja pomiędzy władzami nie jest z reguły dostępna stronie interesowanej. Za należyte sprecyzowanie zarzutów, czynionych Radzie Miejskiej, nie można też uznać ogólnikowego powołania się na niedochodzenie do skutku posiedzeń z powodu braku quorum lub opuszczania obrad przez grupę radnych, skoro nie zostały wyszczególnione odnośne fakty ze stwierdzeniem, że miały one miejsce z winy rozwiązywanej Rady.

Władza pozwana zarzuca następnie Radzie Miejskiej systematyczne uchylanie się od rozpatrywania i podejmowania uchwał w sprawach wnoszonych na jej posiedzenia, niewykonywanie szeregu obowiązków ustawowych wbrew wezwaniu władzy nadzorczej, wykonywanie zaś innych z dopuszczeniem jaskrawych przekroczeń terminów, przepisami wskazanych.

Konkretnie jednak przytoczono tylko jeden przykład, a mianowicie

nieuchwalenie przez Radę Miejską wbrew wezwaniu władzy nadzorczej nowego regulaminu obrad. Ten jeden przykład sam przez się, jak słusznie podnosi strona skarżąca, nie usprawiedliwia wyżej zacytowanych zarzutów i sam by wymagał bliższego omówienia.

Następnie podniesiono w zaskarżonym orzeczeniu opóźnienie w sprawie zatwierdzenia bilansu Komunalnej Kasy Oszczędności m. Poznania oraz w dokonaniu badań sprawozdań rachunkowych i bilansu za okres 1933/34 przez komisję rewizyjną. Nastąpiło opóźnienie, lecz obowiązek swój w tej mierze ostatecznie Rada Miejska wykonała, a poza tym władza nie wykazała, że opóźnienie nastąpiło wyłącznie lub przeważnie z winy Rady Miejskiej, która w skardze winy swojej w tym względzie nie uznaje.

Z powyższych powodów, nie wchodząc w rozpoznawanie innych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy nieaktualnych, NTA uznał, że władza pozwana przez niezaopatrzenie zaskarżonego orzeczenia w należyte i wyczerpujące uzasadnienie dopuściła się naruszenia istotnych form postępowania administracyjnego z jawną szkodą dla strony skarżącej, i — kierując się art. 84 prawa z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. — uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1684.

SAMORZĄD.

Odmówienie zatwierdzenia wyboru prezydenta miasta. — Kwalifikacje i uposażenie tymczasowego prezydenta miasta.

1. W sprawie zatwierdzenia względnie odmowy zatwierdzenia prezydenta miasta Minister Spraw Wewn. decyduje, nie będąc skrępowany żadnymi warunkami ustawowymi, całkowicie podług swobodnego uznania; w konsekwencji odpada obowiązek uzasadnienia odmowy zatwierdzenia.

2. Uposażenie tymczasowego prezydenta miasta nie może przekraczać norm rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1073 Dz. Ust. także w tym przypadku, kiedy poprzednik pobierał uposażenie wyższe na zasadzie § 25 tegoż rozporządzenia.

Wyrok NTA z 7 grudnia 1936 l. rej. 10.373/34 w sprawie Bohdana Jarochowskiego i innych przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie niezatwierdzenia wyboru Cyryla Ratajskiego na stanowisko prezydenta m. Poznania i powołania na stanowisko tymczasowego prezydenta m. Poznania Erwina Emila Juliusza Więckowskiego.

Wobec zbliżającego się dnia upływu 12-letniej kadencji prezydenta m. Poznania Cyryla Ratajskiego (26 kwietnia 1934) Wojewoda poznański

zarządził, zgodnie z § 4 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 15 grudnia 1933 w sprawie regulaminu wyborczego do zarządu miejskiego na obszarze województw: krakowskiego, lwowskiego, pomorskiego, poznańskiego, stanisławowskiego i tarnopolskiego (poz. 770 Dz. Ust.), wybór prezydenta m. Poznania na ustawowy okres 10-letni.

Radni miejscy na zebraniu wyborczym 16 kwietnia 1934 wybrali prezydentem miasta dra Władysława Mieczkowskiego.

Minister Spraw Wewn. reskryptem z 30 maja 1934 odmówił zatwierdzenia tego wyboru, o czym Zarząd Miejski w Poznaniu został zawiadomiony pismem Wojewody poznańskiego z 13 czerwca 1934, w którym równocześnie zarządzone zostały drugie z kolei wybory prezydenta m. Poznania z wyznaczeniem terminu zebrania wyborczego na dzień 26 czerwca 1934.

Tym razem wybrany został prezydentem m. Poznania dotychczasowy prezydent Cyryl Ratajski.

Ministerstwo Spraw Wewn. decyzją z 28 września 1934 na podstawie art. 50 ust. 2 ustawy z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust. odmówiło zatwierdzenia i tego wyboru i w związku z tym na podstawie ust. 5 tegoż artykułu powołało na stanowisko tymczasowego prezydenta m. Poznania z dniem 1 października 1934 pułkownika dypl. w stanie nieczynnym Erwina Emila Juliusza Więckowskiego, z przyznaniem mu w myśl art. 74 tejże ustawy uposażenia z funduszów m. Poznania w wysokości uposażenia pobieranego przez dotychczasowego prezydenta miasta.

Decyzję Ministerstwa zaskarżyła do NTA Rada Miejska m. Poznania, prosząc o uchylenie tej decyzji, jako niezgodnej z ustawą.

NTA rozpoznał sprawę na mocy art. 72 prawa z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. na posiedzeniu niejawnym i rozważył, co następuje:

Według art. 50 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego poz. 294 Dz. Ust. wybór prezydenta i wiceprezydenta miasta wymaga zatwierdzenia Ministra Spraw Wewn., który może zatwierdzenia odmówić, przy czym ustawa nie wskazuje żadnych warunków, od których ma być uzależniona odmowa zatwierdzenia.

Skutkiem odmowy zatwierdzenia jest tylko obowiązek ze strony gminy przeprowadzenia nowych wyborów; gdy zaś Minister nie zatwierdzi wyboru ponownego, sam winien ustanowić tymczasowego prezydenta, który sprawuje urząd do czasu zatwierdzenia ponownego wyboru. Z powyższych przepisów wynika, że w sprawie zatwierdzenia względnie odmowy zatwierdzenia prezydenta miasta Minister Spraw Wewn. decyduje, nie będąc skrępowany żadnymi warunkami ustawowymi, całkowicie podług swobodnego uznania.

Strona skarżąca zresztą sama przyznaje w skardze, że w tych sprawach władzy służy prawo decyzji według swobodnego uznania, uważa

jednak, że w danym wypadku ze względu na osoby wybranych, a nie zatwierdzonych przez władze prezydentów m. Poznania nastąpiło przekroczenie granic swobodnego uznania, a wobec braku uzasadnienia powziętej decyzji decyzję taką należy uważać za sprzeczną z samą istotą samorządu. Pogląd taki nie jest ani uzasadniony, ani konsekwentny.

Skoro bowiem ustawa o ustroju samorządu, ustalając organizację i zakres działania władz samorządowych, powierzając tym władzom w pewnym zakresie funkcje władz państwowych, uważała za konieczne zagwarantować ingerencję władzy państwowej w tej dziedzinie pomiędzy innymi w nadaniu władzy nadzorczej wpływu na obsadzanie stanowisk odpowiedzialnych i naczelnych przełożonych gmin miejskich pod postacią prawa zatwierdzenia względnie odmowy zatwierdzenia osób na te stanowiska wybranych, bez obowiązku tłumaczenia się z pobudek decyzji, to z powyższego wynika, że prawodawca nadając powyższą prerogatywę władzy nadzorczej, która przecież, jak i władze samorządowe, również jest powołana do strzeżenia interesu publicznego i to nie tylko ze stanowiska wymogów społecznych lokalnych, lecz jednocześnie i ze stanowiska ogólno-państwowego, bynajmniej nie uważał, ażeby nadanie tej prerogatywy godziło w samoistność samorządu, a wobec tego wykorzystanie tych praw przez władzę w każdym poszczególnym wypadku nie może być traktowane jako sprzeczne z prawami gmin miejskich.

Gdy się zaś uznaje, że w tych wypadkach władze rozstrzygają całkowicie według swobodnego uznania, to jednocześnie po myśli art. 75 prawa o post. admin. odpada obowiązek władzy uzasadniania odmowy zatwierdzenia wyborów prezydenta. Zajęcie stanowiska odmiennego a mianowicie nałożenie na władzę obowiązku szczegółowego uzasadnienia odmowy zatwierdzenia, które by z natury rzeczy wiązało się z koniecznością oceny charakteru i kwalifikacji kandydatów — czyniłoby w wielu wypadkach iluzorycznymi pomienione uprawnienia władzy nadzorczej.

Z tych powodów NTA, powołany w myśl art. 1 prawa z 27 października 1932 do oceny zarządzeń władzy wyłącznie ze stanowiska ich legalności, nie wchodząc przeto najzupełniej w ocenę stanowiska i celowości decyzji co do odmowy zatwierdzenia na stanowisko prezydenta m. Poznania p. Cyryla Ratajskiego z uwagi na jego osobiste walory i zasługi, stwierdza, że w świetle przepisów obowiązujących władza pozwana miała prawo odmówić zatwierdzenia bez podania powodów odmowy.

Niewątpliwie NTA — jak to zostało wyjaśnione w licznych wyrokach (z 19 października 1928 l. rej. 4718/26 Zb. wyr. nr 1537, z 19 stycznia 1931 l. rej. 4379/29 Zb. wyr. nr 339 A, z 3 października 1932 l. rej. 5057/30[1]), z 6 kwietnia 1934 l. rej. 10.564/31[2]) i i.) — i w sprawach, po-

[1]) OPA 39/32.

[2]) OPA 727/34.

zostawionych swobodnemu uznaniu władzy, powołany jest z mocy art. 6 prawa z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. do oceny, czy decyzja władzy nie nosi cech dowolności i czy nie zostały przekroczone granice, swobodnemu uznaniu zakreślone. W danym jednak wypadku należy stwierdzić zgodnie z wyjaśnieniami w tychże wyrokach zawartymi, że o przekroczeniu granic uznaniu zakreślonych nie może być mowy, skoro ustawa granic takich nie wskazuje i że przedłożone Trybunałowi akta administracyjne nie dają podstawy do traktowania decyzji władzy jako dowolnej.

Przechodząc z kolei do następnego zarzutu skargi, a mianowicie braku kwalifikacji na stanowisko prezydenta m. Poznania ze strony mianowanego przez Ministra Spraw Wewn. tymczasowym prezydentem pułkownika dypl. Erwina Więckowskiego, Trybunał stwierdza, że istotnie art. 49 powołanej wyżej ustawy wymaga, ażeby powoływane na urząd prezydenta miasta osoby obok ogólnych warunków obieralności posiadały wskazany tamże cenzus naukowy oraz co najmniej trzyletnią praktykę w charakterze członka zarządu miejskiego lub na samodzielnym stanowisku w administracji samorządu terytorialnego, bądź też na stanowisku administracyjno-państwowym I kategorii we władzach administracji ogólnej, że Minister Spraw Wewn. władny jest zwolnić kandydata na ten urząd od wymienionych wyżej wymogów (cenzusu lub praktyki), że pułkownik Więckowski nie odpowiada wymaganiu co do odbytej praktyki i że z akt nie wynika, ażeby Minister wydał decyzję co do zwolnienia pułkownika Więckowskiego od tego wymogu.

Należy jednak również mieć na uwadze, że zaskarżonym orzeczeniem pułkownik Więckowski mianowany został tymczasowym prezydentem m. Poznania, że przytoczone przepisy, ustanawiające wymogi odnośnie do osób powoływanych na stanowiska prezydentów miasta, nie są powołane ani powtórzone w art. 50 ust. 5 ustawy, gdzie mowa o prawie władzy mianowania prezydentów tymczasowych. Gdyby jednak i uznać, że powyższe wymagania należałoby stosować i do osób powoływanych przez władzę na stanowiska prezydentów tymczasowych i że w związku z tym władza w każdym wypadku braku ze strony powoływanej osoby tych kwalifikacji obowiązana byłaby wydawać osobne decyzje o zwolnieniu od wymogów ustawy, że brak takiej osobnej decyzji stanowi naruszenie form postępowania, to jednak nawet przyjmując to wszystko, w danym wypadku należałoby w każdym razie nawet stwierdzoną taką wadliwość uważać za nieistotną. Skoro bowiem Ministerstwo mając zamiar zamianować pułkownika Więckowskiego tymczasowym prezydentem m. Poznania czyniło starania o zwolnienie go z czynnej służby wojskowej, to z powyższego wynika, że dobrze było poinformowane, iż pułkownik Więckowski wymogiem praktyki administracyjno-samorządowej wykazać się nie może i było zdecydowane od tego wymogu go zwolnić. Po-

wzięcie przeto decyzji w tej mierze odrębnej w niczym by na bieg sprawy nie wpłynęło.

Natomiast słuszny jest zarzut skargi ostatni, dotyczący wysokości wyznaczonego przez władzę pozwaną pułkownikowi Więckowskiemu uposażenia.

Art. 74 cyt. wielokrotnie ustawy z 23 marca 1933 przyznaje władzy mianującej tymczasowego przełożonego gminy, w danym wypadku prezydenta, prawo wyznaczenia uposażenia z funduszów gminy w granicach norm rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 o dostosowaniu uposażenia członków zarządu i pracowników związków komunalnych do uposażenia funkcjonariuszów państwowych poz. 1073 Dz. Ust. z tym, że wysokość takiego uposażenia nie powinna przekraczać uposażenia poprzednika. Strona skarżąca oświadcza kategorycznie a władza pozwana w odpowiedzi na skargę przyznaje, że ostatnio urzędujący przed nominacją pułkownika Więckowskiego prezydent m. Poznania p. Ratajski pobierał uposażenie wyższe, aniżeli to ustanawia rozporządzenie z 30 grudnia 1924, a to ze względu na przywilej przewidziany w § 25 tegoż rozporządzenia. Otóż z zestawienia zacytowanych przepisów z innymi przepisami rozporządzenia z 30 grudnia 1924 (§§ 4, 7 i 19) wynika, że prawo pobierania uposażenia wyższego od norm, przyjętych w rozporządzeniu z 30 grudnia 1924, przyznane zostało tylko tym członkom zarządu związków komunalnych w województwach poznańskim i pomorskim, którzy pobierali je w tejże wysokości w chwili wejścia w życie rozporządzenia. Gdy więc ustawa z 1933 r. odsyła do n o r m rozporządzenia z 30 grudnia 1924, to z powyższego wynika, że chodzi tu właśnie o ogólne a nie wyjątkowe przepisy, a takie stanowisko prawodawcy tłumaczy się okolicznością, że w tym wypadku przyznane zostaje władzy nadzorczej prawo dysponowania funduszami gminy bez udziału w decyzji organów gminę reprezentujących. Zamieszczone w art. 74 ustawy z 23 marca 1933 zastrzeżenie, ażeby uposażenie prezydenta tymczasowego nie było wyższe od uposażenia poprzednika, należy w związku z treścią całego tego artykułu w tym kierunku komentować, że chodzi tu o wypadki, gdy poprzednik prezydenta tymczasowego pobierał uposażenie niższe aniżeli to mogło było być przyznane w ramach norm rozporządzenia z 30 grudnia 1924.

W wyniku powyższych rozważań NTA uwzględniając częściowo zarzuty skargi uchylił zaskarżone orzeczenie w części dotyczącej wysokości uposażenia tymczasowego prezydenta m. Poznania, poza tym zaś skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Druk. „Monolit", Warszawa, ul. Elektoralna 3, tel. 5.81-92